

ԱՐԱՄ ԳՅՈՃԳՅԱՆ

ՀՀ գլխավոր դատախազության պետական շահերի պաշտպանության վարչության ավագ դատախազ, Հայ-Ռուսական (Սլավոնական) համալսարանի իրավագիտության ֆակուլտետի քրեական և քրեական դատավարության իրավունքի ամբիոնի հայցորդ



**ՀԱՐԿԱՅԻՆ ԳՈՐԾԱԿԱԼԻ
ՊԱՐՏԱԿԱՆՈՒԹՅՈՒՆՆԵՐԻ
ՉԿԱՏԱՐՄԱՆ ՕԲՅԵԿՏԻՎ
ՀԱՏԿԱՆԻՇՆԵՐԻ ՀԻՄՆԱԽՆԴԻՐՆԵՐԸ**

Հարկ է նշել, որ ՀՀ համանուն նորմը բացակայում է: Ըստ Ռուսաստանի Դաշնության հարկային օրենսգրքի 58-րդ հոդվածի՝ հարկերը պետք է վճարվեն անձամբ հարկատուի կամ հարկային գործակալի կողմից: Փաստացի, խոսքը գնում է բյուջե հարկային վճարումներ հասցնելու երկու հավասարազոր ձևերի մասին: Հարկային գործակալի վրա փոխանցման պարտականությունը դրվում է այնպիսի հարկերի վրա, ինչպիսիք են՝ ավելացված արժեքի հարկը, եկամտահարկը և շահութահարկը ֆիզիկական անձանց կողմից: Ինչպես հարկատուները, այնպես էլ հարկային գործակալները օժտված են նույն իրավունքներով, բայց մի տարբերությամբ, որ նախկինում նրանց համար նախատեսված չէր քրեական պատասխանատվություն:

Նման պարտականություններ կարող են դրվել միայն այնպիսի կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց վրա, որոնք հանդիսանում են հարկադրման ենթակա եկամուտների վճարման աղբյուր (օրինակ՝ ավելացված արժեքի հարկ (ՌԴ հարկային օրենսգրքի 161-րդ հոդված), ֆիզիկական անձանց եկամտահարկ (ՌԴ հարկային օրենսգրքի 226-րդ հոդված), շահութահարկ (ՌԴ հարկային օրենսգրքի 286-րդ հոդված)¹:

Ըստ Որոշման 17-րդ կետի, ինչպես նշում է ՌԴ գերագույն դատարանի Պլենումը, ՌԴ քրեական օրենսգրքի 199.1 հոդվածով նախատեսված հանցագործության սուբյեկտ կարող է լինել անհատ ձեռներեցի կարգավիճակ ունեցող ֆիզիկական անձ, ինչպես նաև անձ, որի վրա իր պաշտոնական կամ ծառայողական դիրքին համապատասխան դրված է հարկեր հաշվարկելու, պահելու և փոխանցելու պարտականությունը (կազմակերպության ղեկավար կամ գլխավոր (ավագ) հաշվապահ, կազմակերպության այլ աշխատակից, որը լիազորված է կատարել ղեկավարի կամ գլխավոր (ավագ) հաշվապահի պարտականությունները)²:

Հարկային գործակալի պարտականությունները կարող են դրվել միայն այն կազմակերպությունների և ֆիզիկական անձանց վրա, որոնք հարկատուին վճարման եկամուտների աղբյուր են:

Անձը ստանում է հարկային գործակալի կարգավիճակ միայն հարկեր հաշվարկելու և վճարելու կոնկրետ պարտականություններ կատարելու համար:

Հարկային գործակալի մյուս առանձնահատկությունը այն է, որ նա հարկային հարաբերություններում, ի տարբերություն հարկատուի օրինական ներկայացուցչի, ներկայացնում է ոչ թե այդ մարդու, այլ իր անձնական շահերը: Իր վրա դրված պարտականությունները չկատարելու կամ ոչ պատշաճ կատարելու համար հարկային գործակալը ՌԴ հարկային օրենսգրքի 24-րդ հոդվածի 5-րդ կետի հիման վրա պատասխանատվության է ենթարկվում՝ համաձայն ՌԴ օրենսդրության:

Մինչև վերջին ժամանակները, ըստ ՌԴ քրեական օրենսգրքի 199-րդ հոդվածի (Ֆեդերալ օրենքի խմբագրություն 25.06.98 < 92-ՓՅ), հարկային հանցագործությունների իրավակիրառական պրակտիկայում միանշանակ չէր մեկնաբանվում հարկային գործակալին քրեական պատասխանատվության ենթարկելու հնարավորության հարցը:

Մինչ ՌԴ հարկային օրենսգրքի առաջին մասի գործողության մեջ մտնելը, ֆիզիկական անձանց եկամուտների մասին սահմանված ժամկետում հարկային մարմիններին տեղեկություններ չներկայացնելու համար նախատեսված չէր հարկային գործակալի պատասխանատվություն, որովհետև հարկային գործակալները ներգրավված չէին հարկային օրենսդրությամբ կանոնակարգվող հարաբերությունների մասնակիցների թվում:

Ըստ ՌԴ հարկային օրենսգրքի՝ հարկային գործակալները ոչ միայն կապված են հարկադրման հետ, այլև հանդիսանում են հարկային իրավահարաբերությունների անմիջական մասնակից (այսինքն՝ ունեն հատուկ հատկանիշներ):

Հանցագործությունը կատարվում է ուղղակի դիտավորությամբ: Անձը գիտակցում է՝ ըստ ՌԴ հարկերի և տուրքերի մասին օրենսդրության հաշվարկման, հարկատուից պահման և համապատասխան բյուջե (արտաբյուջետային հիմնադրամ) փոխանցման ենթակա հարկեր և/կամ տուրքեր

հաշվարկելու, պահելու և փոխանցելու հարկային գործակալի պարտականությունները անձնական շահերից ելնելով չկատարելու իր գործողությունների հանրային վտանգը: Դրանից բացի՝ անձը՝ որպես այդ ամենի հետևանք, ցանկանում է չփոխանցել հարկեր և/կամ տուրքեր համապատասխան բյուջե (արտաբյուջետային հիմնադրամ):

Անհրաժեշտ է հաշվի առնել, որ հանցավոր գործողությունների նպատակն է խուսափել հարկային գործակալի պարտականությունները պետության հանդեպ կատարելուց՝ ելնելով անձնական շահերից:

«Անձնական շահ» տերմինը ընդգծում է արարքի դիտավորյալ բնույթը՝ հանդիսանալով նրա սուբյեկտիվ կողմի պարտադիր հատկանիշ: «Անձնական շահը»՝ որպես գնահատման հասկացություն, չի պարզաբանվում օրենսդրի կողմից, չնայած օգտագործվում է ՌԴ քրեական օրենսգրքի մի շարք հոդվածներում (145-րդ, 170-րդ, 181-րդ, 196-րդ, 285-րդ, 292-րդ, 325-րդ հոդվածներում):

Ինչպես արդարացի նշում է Պ.Ս.Յանին, «անձնական շահ» հասկացությունը բավական անորոշ է: Հավանաբար խոսքը գնում է նախ և առաջ ապօրինի հարստանալու ձգտման մասին: Սակայն, եթե օրենսդիրը միայն դա ի նկատի ունենար, կսահմանափակվեր «շահադիտական նպատակ» ձևակերպումով:

ՄՍՀՄ գերագույն դատարանի պլենումի 1990թ. մարտի 30-ի N4 «Իշխանության կամ պաշտոնական դիրքի չարաշահման, ծառայողական լիազորությունների վերազանցման կամ իշխանազանցման, անփութության և պաշտոնետական կեղծիքի մասին» որոշման մեջ ասված է, որ անձնական շահը կարող է արտահայտվել ունեցվածքային և ոչ ունեցվածքային բնույթի շահ ստանալու նպատակով՝ պայմանավորված այնպիսի շարժառիթներով, ինչպիսիք են՝ կարիերամոլությունը, հովանավորչությունը, ընտանեկանությունը (ընտանեհրությունը), ներկա իրավիճակը չափազանցելու, փոխադարձ ծառայություն կամ որևիցե հարցի լուծման համար օգնություն ստանալու, ինչպես նաև սեփական անիրավասությունը թաքցնելու ցանկությունը և այլն:

Հետևաբար, տվյալ դեպքում շահադիտական և անձնական շահագրգռվածությունը տարբերվում են. անձնական շահագրգռվածությունը ենթադրում է ոչ նյութական բնույթի շահեր:

Միևնույն ժամանակ ՌԴ գերագույն դատարանի պլենումի 2006թ. դեկտեմբերի 28-ի N64 «Հարկային հանցագործությունների համար պատասխանատվության մասին քրեական օրենսդրության դատարանների կիրառման պրակտիկայի վերաբերյալ» որոշումը տալիս է հետևյալ պարզաբանումները. «Անձնական շահագրգռվածությունը՝ որպես հանցագործության դրդապատճառ, կարող է արտահայտվել գույքային և ոչ գույքային բնույթի

շահ ստանալու ձգտումով՝ պայմանավորված այնպիսի շարժառիթներով, ինչպիսիք են կարիերամոլությունը, հովանավորչությունը, ընտանեկանությունը, ներկա իրավիճակը չափազանցելու, փոխադարձ ծառայություն կամ որևիցե հարցի լուծման համար օգնություն ստանալու ցանկությունը: Ելնելով նշվածից՝ ՌԴ հարկերի և տուրքերի վերաբերյալ օրենսդրությամբ նախատեսված հարկային գործակալի ճիշտ և ժամանակին համապատասխան հարկեր հաշվարկելու, պահելու և բյուջեներ (արտաբյուջետային հիմնադրամներ) փոխանցելու պարտականություններ չկատարելը ոչ անձնական շահագրգռվածության հետևանքով չի ներկայացնում ՌԴ քրեական օրենսգրքի 199.1 հոդվածով նախատեսված հանցակազմ և այն դեպքերում, երբ նման գործողությունները կատարվել են խոշոր կամ առավել խոշոր չափերով: Կարծում ենք, որ գերագույն դատարանի պլենումի տվյալ պարզաբանումը ավելի անորոշ է դարձնում անձնական շահագրգռվածություն հասկացությունը, քանզի տեղի է ունենում «շահադիտական» և «անձնական» շահագրգռվածության հասկացությունների շփոթ:

Գտնում ենք, որ ցանկացած շահագրգռվածություն անձնական է կամ շահադիտական, քանի որ հանդիսանում է մարդու վարքագծի շարժառիթ:

Մեր կարծիքով՝ ՌԴ քրեական օրենսգրքի 199.1 հոդվածում նկարագրված հանցակազմի պարտադիր հատկանիշ հանդիսացող «անձնական շահագրգռվածություն» հասկացության անորոշությունը էապես բարդացնում է տվյալ քրեական նորմի կիրառումը պրակտիկայում և իրավակիրառողին հնարավորություն է տալիս իր հայեցողությամբ որակել տվյալ արարքը, ինչը իրավապահ մարմիններին կարող է մղել չարաշահման:

Բացի դրանից, տվյալ տերմինի օգտագործումը բավականին անհաջող է, քանի որ անհիմն կերպով նեղացնում է այս նորմի կիրառման շրջանակները: Կարծում ենք, որ պրակտիկայի պահանջներին ավելի շատ կհամապատասխաներ հանցակազմի ձևակերպումը՝ առանց սահմանելու հանցագործության կատարման շարժառիթները, հետևաբար՝ անհրաժեշտ ենք համարում հանել 199.1 հոդվածի 1-ի մասի դիսպոզիցիայից «անձնական շահագրգռվածություն» բառերը:

Ելնելով վերոգրյալից և կատարված դիտողություններից՝ առաջարկում ենք ՌԴ քրեական օրենսգրքի 199.1 հոդվածի 1-ի մասի դիսպոզիցիան ձևակերպել հետևյալ խմբագրությամբ. «Ըստ ՌԴ հարկերի և տուրքերի վերաբերյալ օրենսդրության՝ հաշվարկման, հարկատուից պահման և ՌԴ բյուջետային համակարգ փոխանցման ենթակա հարկեր հաշվարկելու, պահելու և փոխանցելու հարկային գործակալի պարտականություններ խոշոր չափով չկատարելը պատժվում է...»

1. П. 16 Постановления Пленума Верховного Суда от 28 декабря 2006 года N 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. - N 3.
2. Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. - N 3.
3. Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. – 2004.
4. Масленников М. Налоговым агентом может стать каждый // Экономика и жизнь. – 2003. - N 11.
5. По мнению И.А. Клепицкого, наличие в данной норме «личных интересов» представляется излишним, поскольку природа человека и мотивация его поведения таковы, что все действия, совершенные не в общественных и государственных интересах, совершаются им из личной заинтересованности (иначе он их просто не совершит). Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. – 2004. - N 5, 6.
6. Яни П.С. Криминальное банкротство. Статья вторая. Банкротство преднамеренное и фиктивное // Законодательство. – 200. N 3.
7. П. 17 Постановления Пленума ВС СССР от 30 марта 1990 г. N 4 «О судебной практике по делам о злоупотреблении властью или служебным положением, превышении власти или служебных полномочий, халатности и должностным подлоге» // Сборник постановлений Пленума Верховного Суда Российской Федерации (СССР, РСФСР) по уголовным делам. – М., 2001.
8. Бюллетень Верховного Суда Российской Федерации. – 2007. - N 3.

РЕЗЮМЕ

Проблемы объективных признаков неисполнения обязанностей налогового агента

Данная статья посвящена исследованию сравнительно новой уголовно-правовой нормы, обеспечивающей выполнение налоговыми агентами своих обязанностей. Автор акцентировал внимание на анализе субъекта данного преступления, в частности определению понятия «личная заинтересованность», неопределенность которой дает правоприменителю по своему усмотрению квалифицировать данное деяние.

SUMMARY

Objective features of the main issues on non fulfilment of tax agent responsibilities

The present article is about the investigation of comparatively new criminal legislative norm providing the fulfillment of tax agents' responsibilities.

The author pays great attention to the analysis of the subject of the crime under consideration, particularly, to the definition of the notion "personal interest," the ambiguity of which enables the user to qualify the mentioned deed on his own discretion.