

Проблемы определения субъекта уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов организации

Резниченко П. А.

*Резниченко Петр Александрович / Reznichenko Petr Aleksandrovich – студент,
юридический факультет,
Санкт-Петербургский государственный университет, г. Санкт-Петербург*

Аннотация: актуальность данной темы обусловлена большим количеством судебных ошибок при выявлении надлежащего субъекта уголовной ответственности при уклонении от уплаты налогов организации, связанных с разветвлённой структурой самих организаций.

Abstract: relevance of the topic due to the large number of judicial errors in identifying the proper subject of criminal responsibility in the organization evasion of taxes, due to the branched structure of the organizations.

Ключевые слова: налог, организация, уклонение, директор, бухгалтер, фактически исполняющий обязанности, соучастник.

Keywords: tax, organization, evasion, Director, Accountant, acting as the actual, partner in crime.

Как известно, налоги и сборы, уплачиваемые налогоплательщиками, представляют собой большую часть бюджетных доходов государства. Благодаря данным поступлениями финансируются такие государственные нужды, как оборона, образование, медицина. К сожалению, в нашем государстве уклонение от уплаты налогов является обыденным явлением, более того создаются специальные схемы и механизмы по избеганию налогообложения. Все это приводит к потере социального резерва, многочисленным финансовым кризисам и ухудшению в целом ситуации в стране.

В ответ на вышеуказанные действия законодателем были введены специальные статьи в Уголовный Кодекс РФ, регламентирующие ответственность за налоговые преступления. Данная публикация посвящена составу, предусмотренному в статье 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации», а точнее лишь одному элементу этого состава – субъекту преступления.

Одной из основных причин написания данной статьи является тот факт, что в РФ не может быть привлечено к уголовной ответственности юридическое лицо. Для налоговых преступлений это имеет большое значение, так как уклонение происходит именно от налогов организации, то есть, если смотреть строго формально на ситуацию, то выгоду от избежания налогообложения получает само юридическое лицо, и по идее ответственность за такое нарушение должна нести сама компания, ведь юридическое лицо признано в РФ самостоятельным участником оборота, которое обладает собственным обособленным имуществом и несет самостоятельную ответственность по своим обязательствам, из чего можно сделать вывод, что у организации имеются собственные интересы. Но данные рассуждения противоречат императивному предписанию Уголовного кодекса, который устанавливает в статье 19, что к уголовной ответственности может быть привлечено только вменяемое *физическое* лицо.

Стоит обратить внимание, что субъект уголовной ответственности в статье 199 УК РФ – специальный. Идея существования специального субъекта заключается в том, что лицо будет считаться совершившим преступление только в том случае, если оно отвечает всем признакам, прописанном в конкретном составе. То есть лица, не обладающие такими признаками, не могут быть исполнителями соответствующих преступлений, хотя это не значит, что они не могут быть организаторами, подстрекателями и пособниками. Принципиальное значение имеет разъяснение Пленума Верховного Суда, сделанное в Постановлении от 28.12.2006 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». В п. 7 указанного постановления дается круг субъектов неуплаты налогов организации: руководитель организации-налогоплательщика, главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера), в обязанности которых входит подписание отчетной документации, представляемой в налоговые органы, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, иные лица, если они были специально уполномочены на совершение таких действий органом управления организации, лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера.

Главным подозреваемым по большинству налоговых преступлений является руководитель организации, поэтому именно с него необходимо начать наш анализ. В соответствии с ФЗ «О бухгалтерском учете» ответственность за ведение всех дел в организации несет руководитель, то есть, как к главе организации все претензии сначала предъявляются к нему. Характеристика и полномочия фигуры руководителя организации прописаны в таких законах как ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью», ФЗ «Об акционерных обществах» и т.д. Так, в соответствии со ст. 69 ФЗ «Об АО» руководство текущей деятельностью общества может осуществляться единоличным исполнительным органом общества (директором, генеральным директором). Стоит обратиться к п. 6 «Положения по

ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», где сказано, что ответственность за организацию бухгалтерского учета в организации, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несет руководитель организации. При буквальном толковании данного пункта можно сделать неверный вывод, что руководитель будет нести ответственность за неуплату налогов при любых обстоятельствах, даже если отсутствует его вина. Безусловно, это не так, потому что основным принципом уголовного права является наличие у преступника вины, как обязательное условие привлечения к ответственности, установленное в ст. 5 УК РФ, поэтому при отсутствии вины у руководителя необходимо анализировать субъективную сторону иных сотрудников организации, таких как бухгалтер и т.д. Когда юридический и фактический руководитель совпадают в одном лице при совершении преступления, вопросов в квалификации не возникает, поэтому следует перейти к другим субъектам.

Более интересным и проблемным лицом является главный бухгалтер. Главный бухгалтер непосредственно подчиняется руководителю организации, им назначается на должность и им же отстраняется от работы. По финансовым вопросам бухгалтер является первым лицом в организации после руководителя, поэтому при наличии признаков состава неуплаты налогов на данную фигуру обращается пристальное внимание сотрудников правоохранительных органов. Одной из основных обязанностей главного бухгалтера является своевременное перечисление налогов и сборов в бюджет и предоставление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Без его подписи денежные и расчетные документы считаются недействительными. Проанализировав данные полномочия можно сделать вывод, что главный бухгалтер может самостоятельно реализовать преступный умысел, в результате чего стать единственным субъектом соответствующего преступления, в противном случае на практике постоянно бы возникали несправедливые ситуации, например, в случае конфликта между руководителем и бухгалтером, последний может умышленно внести искаженную информацию в бухгалтерскую отчетность, что повлечет неуплату налогов и сборов в бюджетную систему. В результате основным подозреваемым окажется руководитель организации, а бухгалтер избежит ответственности. Может произойти и обратная ситуация, когда руководитель и бухгалтер, предварительно договорившись, совершат совместно действия, направленные на уклонение от уплаты налогов. В таком случае нельзя говорить о привлечении к уголовной ответственности лишь руководителя, так как оба вышеуказанных лица совершали действия, содержащие признаки объективной стороны ст. 199 и это охватывалось их умыслом, руководствуясь позицией Пленума их необходимо привлекать к ответственности как соисполнителей по п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Довольно часто при уклонении от уплаты налогов руководитель организации не ставит в известность бухгалтера о совершаемых им действиях, тем самым бухгалтер считает, что он выполняет всю деятельность в соответствии с законом, в таких ситуациях мы не можем вообще говорить об ответственности бухгалтера, так как в его действиях отсутствует вина.

Встречается случай, когда бухгалтер осознает противоправность своих действий, но объективную сторону не совершает, тогда его надо признать лишь соучастником, обычно у бухгалтеров меньшая заинтересованность в совершении преступления, поэтому они должны подлежать меньшей ответственности. Конечно, бывают и бухгалтеры, которые заинтересованы в совершении преступления не меньше чем руководители, обычно такие бухгалтеры выступают совладельцами организаций, и неуплаченные налоги разделяются между руководителем и бухгалтером.

Больше всего вопросов на практике возникает с лицами, фактически выполнявшими обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера). Налоговые преступления обычно совершаются предприимчивыми людьми, это означает, что используются замысловатые механизмы уклонения, в которых сложно разобраться сотрудникам правоохранительных органов. Часто реальные исполнители преступления пытаются переложить ответственность на лиц, лишь формально обладающих признаками специального субъекта, поэтому особую сложность представляют вопросы привлечения к ответственности теневых управляющих, учредителей, налоговых консультантов и т.д.¹

Для начала необходимо разобраться, могут ли быть привлечены такие лица к ответственности в качестве исполнителей. Существует мнение, что к уголовной ответственности за неуплату налогов могут быть привлечены только должностные лица организации, в обязанность которых входят оформление соответствующей документации и направление данных в налоговые органы. В судебной практике также встречаются решения, в которых суд отказывал в привлечении к уголовной ответственности, аргументировав свое решение тем, что лица, организовавшие сокрытие доходов и направлявшие приказы о внесении ложной информации в бухгалтерскую отчетность, не являлись ни руководителями, ни бухгалтерами по документам. Такой вывод является ошибочным, он может быть вызван лишь отсутствием детального анализа уголовного дела со стороны следственных органов, а также неверным

¹ Петросян О. Ш., Артемьева Ю. А. Налоговые преступления. М.: ЮНИТИ-ДАНА: ЗАКОН И ПРАВО, 2011. 82 с.

толкованием норм уголовного законодательства. В данной ситуации умысел на совершение преступления имелся именно у неофициальных руководителей, а подставные лица были использованы ими лишь от ухода от уголовного преследования. С такой позицией не соглашается и Пленум, напрямую указывая, что лица, фактически исполняющие обязанности руководителя, также являются субъектами уголовной ответственности, причем они могут рассматриваться не просто соучастниками, но и непосредственными исполнителями. Здесь нужно проводить тонкую грань, когда фактический руководитель будет признаваться исполнителем, а когда лишь соучастником, то есть надо детально анализировать все функции, которые выполняло данное лицо в организации, о совершении преступления могут свидетельствовать такие действия как заключение договоров с контрагентами, распоряжение финансами, ведение отчетности и составление налоговых деклараций.

Необходимо также упомянуть о бухгалтерах, которые официально не работают в компании, а например, наняты руководителем по договору оказания услуг, такая возможность предусмотрена ч. 3 ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете». Таким образом, организация бухгалтерского учета перекладывается на лицо, которое работает с компанией по гражданско-правовому договору, и не связано должностным регламентом, однако обычно у данного лица имеется полная дискреция при перечислении налогов в бюджет, а это значит, что оно может самостоятельно совершить преступление и стать самостоятельным субъектом уголовной ответственности.

Стоит обратить отдельное внимание на учредителей юридического лица. С одной стороны учредители часто не занимаются текущей деятельностью организации, не подписывают договора, не заполняют бухгалтерскую отчетность и т.д., поэтому сначала может показаться, что оснований для привлечения их к ответственности нет. Но по факту именно у них обычно имеются мотивы для уклонения от уплаты налогов. Это объясняется тем, что учредители являются собственниками предприятия, и неучтенная прибыль или завышенные расходы прямо отражаются на их собственном финансовом состоянии. Поэтому в ходе расследования преступления стоит анализировать, были ли причастны как-то учредители к неуплате налогов, это может быть выражено в прямых указаниях директору организации, предоставление бухгалтеру ложной информации о доходах и т.д. Если будет зафиксирован факт участия учредителей в вышеуказанных махинациях, то они должны привлекаться к ответственности как организаторы, подстрекатели и иные соучастники преступления, а в случае отсутствия виновного директора или бухгалтера, то в качестве соисполнителей.

Что касается налоговых консультантов, то такие лица обычно не выступают непосредственными исполнителями уклонения от уплаты налогов.² Обычно руководители и бухгалтеры обращаются к ним за планом оптимизации налогов, в том числе многие интересуются махинациями, которые влекут уголовную ответственность и тем как можно скрыть следы преступления. То есть роль консультантов выступает лишь в том, что объяснить, как можно уклониться от налогов и дать определенные советы, сами же консультанты не занимаются составлением налоговых деклараций и т.д. Воспользоваться этими рекомендациями или нет, решать будет руководитель, то есть действия такого консультанта следует рассматривать как пособничество или подстрекательство в уклонении от уплаты налогов, при условии, что такой консультант не принят фактически на работу в организации и не ведет всю бухгалтерскую деятельность там.

Литература

1. *Петросян О. Ш., Артемьева Ю. А.* Налоговые преступления. М.: ЮНИТИ-ДАНА: ЗАКОН И ПРАВО, 2011. 191 с.
2. *Бурлаков В. Н., Лукьянов В. В., Щепельков В. Ф.* Уголовное право России. Особенная часть. СПб.: Издательство СПбГУ, 2014. 765 с.
3. *Пепеляев С. Г.* Налоговое право: учебник для вузов. М.: Альпина Паблишер, 2015. 796 с.
4. *Арефкина Е. Ю., Грачева Е. Ю.* Правовые основы бухгалтерского учета: учебник. Москва: Проспект, 2013. 312 с.

² Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С. Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. 580 с.