

СУБЪЕКТЫ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ПРИ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ ЮРИДИЧЕСКИМ ЛИЦОМ

Жигулина Эльвира Сергеевна

студент, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, РФ, г. Санкт-Петербург

Колесникова Александра Владимировна

студент, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, РФ, г. Санкт-Петербург

Шапиро Ольга Александровна

научный руководитель, старший преподаватель, Санкт-Петербургский государственный экономический университет, РФ, г. Санкт-Петербург

Аннотация. В статье проводится анализ сложившейся к настоящему времени практики привлечения по статье 199 Уголовного Кодекса Российской Федерации лиц, виновных в уклонении организации от уплаты налогов. Авторами рассматривается специфика способов совершения преступления отдельными субъектами, а также особенности установления их вины.

Abstract. The article analyzes the current practice of attracting persons guilty of tax evasion of the organization in accordance with the Criminal Law of the Russian Federation. The authors consider the specifics of the methods of committing a crime by individual subjects, the peculiarities of establishing their guilt.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, субъект преступления, законный представитель, уполномоченный представитель, генеральный директор, главный бухгалтер.

Keywords: tax evasion, subject of crime, legal representative, authorized representative, general director, chief accountant.

Вопрос о закреплении в отечественном уголовном законодательстве юридического лица в качестве субъекта преступления является предметом обсуждения в среде юридического сообщества с 1991 года. В настоящее время выделяется несколько субъектов, способных нести уголовную ответственность за незаконные действия, в том числе уклонение от уплаты налогов, совершаемые от имени юридического лица. Так, на основании положений Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 26.11.2019 № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» (далее - Постановление Пленума ВС РФ № 48) можно выделить две группы таких субъектов: законные представители, осуществляющие свои функции на основании закона или учредительных документов, и представители, уполномоченные на основании доверенности действовать от имени юридического лица.

Рассмотрим подробнее несколько субъектов, представляющих интересы организации в

налоговых правоотношениях.

Основным субъектом, привлекаемым к ответственности по статье 199 УК РФ является руководитель, на которого налоговое законодательство, как на законного представителя организации, возлагает обязанности по предоставлению налоговым органам деклараций, расчетов, бухгалтерской отчетности, а также по своевременной уплате налоговых начислений. Кроме того, своей подписью руководитель удостоверяет результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, отраженные в бухгалтерской отчетности, а также подтверждает правильность расчетов и сведений, внесенных в налоговую декларацию. Как показывает судебная практика, преступный умысел руководителя зачастую направлен на создание иллюзии договорных отношений, служащих основанием для указания в декларациях несуществующих финансовых расходов и предоставления организации налоговых вычетов [6].

В то же время немаловажным для определения субъектного состава и установления причастности руководителя к совершению преступления является вопрос его «номинальности». Так, Попов С. Ю. выделяет следующие признаки, установление которых позволит сделать вывод о фиктивности занимаемой лицом должности: руководитель не составляет и не подписывает бухгалтерские и иные документы; не составляет, не подписывает и не подает налоговую отчетность; не распоряжается финансовыми средствами организации; заблуждается насчет своих полномочий руководителя организации [9].

Данный подход находит отражение в судебной практике, позволяя также установить фактическое выполнение обязанностей руководителя. Так, Кузьминский районный суд г. Москвы, принимая во внимание доводы защиты о номинальности генерального директора, указал на то, что подписание финансово-хозяйственных и налоговых документов, регулярное нахождение на работе и осуществление общего руководства компанией свидетельствуют о реальном характере возложенных на руководителя обязанностей, позволяющем говорить об ответственности за допущенные им нарушения [5].

Отдельного внимания заслуживает вопрос привлечения к ответственности субъекта, осуществляющего реальное управление деятельностью юридического лица. Находя номинального руководителя, готового за вознаграждение выполнять все поручения, бенефициар преследует цель переложить на него ответственность за свои преступные действия. Однако анализ судебной практики по статье 199 УК РФ показывает, что на установление вины номинального руководителя и лица, фактически руководящего организацией, влияет степень осведомленности первого в преступном характере исполняемых им решений и подписываемых документов.

Так, Люблинским районным судом г. Москвы виновным в уклонении Общества от налогов был признан владелец, который фактически управлял его финансово-хозяйственной деятельностью, сведя полномочия генерального директора, неосведомленного о преступных намерениях владельца, к исполнению своих указаний [4]. Стоит отметить, что суд квалифицировал действия владельца Общества как «лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя организации», поскольку Постановление Пленума ВС РФ № 48 выделяет его в качестве отдельного субъекта, наряду с руководителем организации и ее уполномоченным представителем.

Не менее значимой фигурой, ответственной за ведение налогового учета организации и вследствие чего способной нести уголовную ответственность по статье 199 УК РФ, является главный бухгалтер. Анализируя судебную практику, можно установить, что чаще всего виновные действия бухгалтера при уклонении юридическим лицом от уплаты налогов выражаются в подписании первичной документации, содержащей ложные сведения и изменяющей содержание налоговых обязательств, и во внесении ложных сведений в финансовую отчетность организации [8]. В доказательственную базу по таким составам, как отмечено в указанном выше Постановлении Пленума Верховного Суда РФ № 48 (п.7 и 8), входят установление прямого умысла главного бухгалтера и наличие у него соответствующих полномочий.

Частой причиной совершения главным бухгалтером незаконных действий является приказ руководителя организации. В таком случае может применяться ч.2 ст.42 УК РФ, так как

совершение умышленного преступления, выражающегося в уклонении юридическим лицом от уплаты налогов и совершенное во исполнение заведомо незаконного распоряжения руководителя, не освобождает главного бухгалтера от ответственности. Таким образом, при рассмотрении дела необходимо установить сознательное совершение бухгалтером незаконных действий, что порой вызывает у суда некоторую сложность. Так, например, приговором Басманного районного суда г. Москвы были признаны виновными в совершении преступления, предусмотренного п. «а», «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ, бухгалтер и генеральный директор организации. В ходе следствия было установлено, что бухгалтерская отчетность организации содержит ложные сведения в части, подтверждающей выполнение работ, которые фактически не были реализованы [7].

Тем не менее, суд, оценивая приводимые сторонами доказательства, может принять во внимание показания руководителя организации об отсутствии у него необходимого уровня знаний в финансово-правовой сфере и полном доверии бухгалтеру финансовой отчетности. Подтверждением такого вывода является приговор Октябрьского районного суда г. Санкт-Петербурга, установивший виновность главного бухгалтера в совершении преступления, предусмотренного ч.1 ст.199.1 УК РФ. Ее виновные действия заключались в занижении размера НДС с оплаты труда в целях введения в заблуждение руководителя относительно финансового положения организации [8].

Помимо законных представителей юридического лица уголовную ответственность по статье 199 УК РФ могут нести уполномоченные представители, т.е. физические лица, представляющие интересы юридического лица в налоговых правоотношениях на основании доверенности независимо от наличия с этой организацией трудовых отношений. Однако стоит отметить, что руководитель организации, передавший соответствующие полномочия, не всегда освобождается от уголовной ответственности за преступные действия доверенного лица. Так органами следствия может быть установлено, что действующее по доверенности лицо указало заведомо ложные сведения в налоговой декларации, осуществляя при этом указания руководителя юридического лица, фактически организующего финансово-хозяйственную деятельность компании.

Что касается других лиц, состоящих в трудовых отношениях с организацией-налогоплательщиком и умышленно осуществляющих различные действия, направленные на содействие в уклонении от уплаты налогов юридическим лицом (например, составляющие первичные документы бухгалтерского учета), то с учетом фактических обстоятельств дела они могут нести уголовную ответственность по статье 199 УК РФ в качестве пособников. За организацию данного преступления или склонение к его совершению – в качестве организаторов или подстрекателей соответственно.

Подводя итог проведенному в статье анализу специального субъекта по статье 199 УК РФ, стоит отметить, что круг лиц, представляющих интересы организации в налоговых правоотношениях, достаточно широк. При этом обязательным признаком субъективной стороны, который необходимо установить, является наличие у лица прямого умысла на совершение преступления. Полномочия руководителя презюмируют его ответственность за формирования и предоставление налоговой отчетности. Вопрос о привлечении к ответственности номинального руководителя и лица, фактически руководящего организацией разрешается исходя из анализа их взаимоотношений и характера зависимости действий руководителя в управлении финансово-хозяйственной деятельности от бенефициара. В то же время рассмотрение главного бухгалтера в качестве субъекта преступления обусловлено спецификой его работы по ведению бухгалтерской и налоговой отчетности. Как показывает судебная практика, зачастую главный бухгалтер реализует противоправные действия во исполнение приказа руководителя организации. Иные лица, на которые управленческие функции возложены на основании поручения или доверенности, привлекаются к уголовной ответственности при установлении их фактической роли в совершении преступления.

Список литературы:

1. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. (с изм. и доп., внес. Федер.

- законом от 29.12.2022 г. № 586-ФЗ) // Рос. газета. - 1996. - 18, 19, 20, 25 июня; 2023. - 9 января.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. (с изм. и доп., внес. Федер. законом от 18.03.2023 г. № 64-ФЗ) // Рос. газета. - 1998. - 6 августа.
3. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // Рос. газета. - 2019. - 6 декабря.
4. Приговор Люблинского районного суда города Москвы от 13.02.2023 г. по делу № 1- 51-2023 [Электронный ресурс] URL: bsr-sudrf.ru (дата обращения: 22.03.2023).
5. Приговор Кузьминского районного суда города Москвы от 19.04.2022 г. по делу № 1-89/2022 [Электронный ресурс] URL: bsr-sudrf.ru (дата обращения: 22.03.2023).
6. Приговор Ипатовского районного суда Ставропольского края от 16.01.2019 г. по делу № 1-19/2019 [Электронный ресурс] URL: bsr-sudrf.ru (дата обращения: 22.03.2023).
7. Приговор Басманного районного суда города Москвы от 15.08.2017 г. по делу № 01-0221/2017 [Электронный ресурс] URL: mos-gorsud.ru (дата обращения: 12.03.2023).
8. Приговор Октябрьского районного суда г. Санкт-Петербурга от 29 июня 2011 г. по делу № 1-261/2011. [Электронный ресурс] URL: <http://sudrf.ru>. (дата обращения: 17.03.2023).
9. Дубкова, Е. В. К вопросу об уголовной ответственности главного бухгалтера за налоговые преступления / Е. В. Дубкова // Международный журнал гуманитарных и естественных наук. - 2020. - № 11-4(50). - С. 89-92.
10. Попов С. Ю. Лицо фактически исполняющее обязанности руководителя как субъект преступления, предусмотренного ст.199 УК РФ / С. Ю. Попов // Проблемы экономики и юридической практики. - 2019. - № 4. - С.147 - 150.