**Уклонение от уплаты налогов с организаций**

Костин Александр Александрович, налоговый адвокат

Субъектами преступления, предусмотренного ст.199 УК являются должностные лица организации, на которых возложены обязанности по ведению бухгалтерского учета, представлению отчетности и уплате налогов. Во-первых, это руководитель организации, поскольку именно он в соответствии со ст.6 Федерального закона от 21.11.1996 г. №129-ФЗ «О бухгалтерском учете» несет ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, а также за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций. Руководитель организации заверяет своей подписью бухгалтерскую и налоговую отчетность, сдаваемую в налоговые органы.

Главный бухгалтер на основании ст.7 Федерального закона «О бухгалтерском учете» отвечает за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета и своевременное представление полной и достоверной отчетности. Без его подписи денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению. Эти полномочия свидетельствуют о том, что главный бухгалтер также может быть привлечен к уголовной ответственности, причем как вместе с руководителем организации, если доказан предварительный сговор на совершение преступления, так и быть самостоятельным субъектом преступления, если он действует без ведома руководителя (например, для достижения личных корыстных целей).

Л. и С., являясь соответственно генеральным директором и главным бухгалтером ООО «Р.», совершили уклонение от уплаты налогов в крупном размере путем внесения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах. Согласно достигнутой договоренности и в соответствии с распределением ролей в преступной группе генеральный директор названной организации Л. давал указания С. о желательной к уплате сумме налогов в конкретном отчетном периоде, а С., будучи главным бухгалтером ООО «Р.», составлял недостоверную бухгалтерскую и налоговую отчетность, представлял ее на подпись Л., а затем передавал документы в ИМНС по г. Москве. Приговором Н-ского районного суда г. Москвы Л. и С. признаны виновными в совершении преступления, предусмотренного подп. «а» и «в» ч.2 ст.199 УК РФ.

По вопросу о субъекте преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, Пленум Верховного Суда РФ в п. 10 Постановления от 04.07.1997 г. №8 разъяснил, что к ответственности по указанной статье могут быть привлечены не только руководитель и главный (старший) бухгалтер организации-налогоплательщика, но и лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера, а также иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо искаженные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения. Такая трактовка уголовного закона позволяет привлечь к ответственности виновных лиц и в случае назначения на должности руководителя и главного бухгалтера «зиц-председателей».

Приговором Н-ского районного суда г. Москвы 30 сентября 2000 г. признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст.199 ч.1 УК РФ и осужден гражданин В., который, являясь учредителем и фактическим руководителем ООО «Р.», осуществлял деятельность по оптовой торговле продуктами питания на плодоовощных базах г. Москвы. Генеральным директором ООО «Р.» был назначен знакомый В. – гражданин И. Однако предварительным следствием было установлено, что И. не принимал участия в руководстве организацией, подписывал все финансовые и бухгалтерские документы, в том числе документы налоговой отчетности, отражающие нулевые показатели деятельности компании, которые приносил ему В. При этом И. не был осведомлен о преступном характере действий В. и в соответствии со своим уровнем образования и опытом работы не мог разобраться в указанных документах. Доводы защиты о том, что участие В. в руководстве организацией не доказано, не приняты во внимание, так как они опровергаются материалами дела, в том числе показаниями свидетелей, а также косвенно показаниями самого В.

По статье 199 УК квалифицирующими признаками являются совершение уклонения в особо крупном размере или лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты налогов, а также совершение деяния неоднократно и группой лиц по предварительному сговору. Причем, в соответствии с п.11 Постановления Пленума №8 уклонение от уплаты налогов с организаций не может квалифицироваться как совершенное неоднократно, если судимость за ранее совершенное лицом преступление была погашена или снята, а также если за ранее совершенное преступление лицо было в установленном законом порядке освобождено от уголовной ответственности.

Совершение деяния, предусмотренного статьей 199 УК, группой лиц по предварительному сговору является достаточно распространенным. Преступление признается совершенным группой лиц по предварительному сговору, если в нем участвовали лица, заранее договорившиеся о совместном совершении преступления (ст.35 УК РФ). В результате сговора соучастникам становятся известными не только общие сведения о готовящемся преступлении, но и некоторые обстоятельства их будущей преступной деятельности. Сговор как правило присутствует в словесной форме.

Субъективная сторона данного преступления характеризуется наличием прямого умысла. Лицо осознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления.

Поскольку умысел – это психологическое отношение лица к совершаемому им деянию, его квалификация составляет наиболее сложную задачу в работе следователя. Причем последнему зачастую приходится оперировать оценочными понятиями.

Например, лицо добросовестно заблуждалось, используя налоговые льготы, на которые не имело право или допустило бухгалтерскую (налоговую) ошибку. При уяснении наличия (отсутствия) умысла в действиях (бездействии) лица необходимо оценить его личностные характеристики, такие как образование, опыт работы, а также объем и форма ведения бухгалтерского учета в организации (на бумажных носителях, в электронной форме).

Вопрос наличия умысла также возникает в случаях, когда главный бухгалтер вынужден составлять заведомо искаженные данные о доходах (расходах) или иным путем уклоняться от уплаты налогов с организации, выполняя незаконный приказ руководителя организации. Большое значение в подобных ситуациях имеют содержание приказа, обстоятельства его издания, поведение главного бухгалтера, способ уклонения от уплаты налога, действия по предотвращению вредных последствий, налоговая практика по подобного рода делам и другие условия, которым дается оценка в ходе следствия или в суде.

Много вопросов возникает и при исчислении размера уклонения от уплаты налогов. На практике зачастую непросто решить, какие налоги и за какие налоговые периоды можно суммировать. Правильный подход в данном случае напрямую влияет на квалификацию преступления, так как в случае, если ущерб, причиненный государству, не превысит 1000 МРОТ, состав преступления в деянии отсутствует.

В Постановлении Пленума ВС РФ №8 указано, что уклонение от уплаты налогов с организаций может быть признано совершенным в крупном размере как в случаях, когда сумма неуплаченного налога превышает одну тысячу минимальных размеров оплаты труда по какому-либо одному из видов налогов, так и в случаях, когда эта сумма является результатом неуплаты нескольких различных налогов.

Однако, на практике вопрос о сложении сумм конкретных налогов решается по разному. Основополагающим при разрешении данного вопроса является определение совершенного деяния как неоднократного либо продолжаемого.

Согласно ст. 16 УК РФ, неоднократным признается совершение двух или более преступлений, предусмотренных одной статьей или частью статьи УК РФ. Совершение же двух или более преступлений, предусмотренных различными статьями Кодекса, может признаваться неоднократным в случаях, предусмотренных соответствующими статьями Особенной части УК РФ.

Критерии для разграничения неоднократных и продолжаемых преступлений содержатся в Постановлении Пленума Верховного Суда СССР от 4 марта 1929 г. "Об условиях применения давности и амнистии к длящимся и продолжаемым преступлениям". Продолжаемыми являются такие преступления, которые складываются из ряда тождественных преступных действий, направленных к общей цели и составляющих в своей совокупности единое преступление. Началом продолжаемого преступления надлежит считать совершение первого действия из числа нескольких тождественных действий, составляющих одно продолжаемое преступление, а концом - момент совершения последнего преступного действия.

Таким образом, продолжаемое преступление характеризуется сходностью способов действия (бездействия), единством цели (охваченностью единым умыслом).

Например, руководство ООО «А.» совершило уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость за январь-апрель 2001 года путем неправомерного пользования налоговой льготой и в то же время, уклонилось от налога с продаж за 2 полугодие 2000 года путем включения в бухгалтерскую отчетность заведомо искаженных данных о форме оплаты за реализуемый товар (безналичной вместо наличной). Причем, сумма ущерба по каждому из налогов не превысила 1000 МРОТ. В данном случае деяние следует квалифицировать как совершенное неоднократно и в возбуждении уголовного дела отказать.

Преступление, предусмотренное статьей 199 УК, может быть совершено различными способами. Первоначально диспозиция статьи устанавливала ответственность за уклонение, совершенное путем непредставления декларации о доходах, внесения в декларацию (бухгалтерские документы) заведомо искаженных данных, а также за сокрытие других объектов налогообложения. Федеральным законом от 25.06.1998 г. №62-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ» была установлена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов иным способом. В соответствии со ст.2 Закона №62-ФЗ, он вступает в силу со дня его официального опубликования, то есть с 27.06.1998 г. Согласно ст.9 УК преступность и наказуемость деяния определяются уголовным законом, действовавшим во время его совершения. Уголовный закон, устанавливающий или отягчающий ответственность за совершенное деяние, обратной силы не имеет. Таким образом, лицо может быть привлечено к ответственности за уклонение от уплаты налогов иным способом только по тем деяниям, которые совершены (окончены) после вступления Закона №62-ФЗ в силу [1].

Приговором Н-ского районного суда г. Москвы 13 марта 2002 года И., являвшийся генеральным директором ООО «С.», признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ст.199 ч.2 подп. «г», т.е. уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере. Конкретная преступная деятельность И. заключалась в том, что он, в нарушение требований ст.ст.23 и 45 Налогового кодекса РФ, при наличии задолженности по налогам в бюджеты различных уровней и обладая правом первой подписи финансово-распорядительных документов, осуществляя руководство деятельностью организации, самостоятельно принимал решения о перечислении денежных средств с расчетного счета организации на счета других предприятий и организаций. Так, по платежным поручениям в период 2000 - 2001 годов были перечислены денежные средства помимо исполнения просроченных требований об уплате налогов в размере более 4 млн. рублей.

Как правило, основанием для возбуждения уголовного дела по ст.199 УК РФ является материал выездной налоговой проверки, проведенной налоговым органом в соответствии с положениями главы 14 Налогового кодекса, или материал проверки налогоплательщика, осуществленной органом налоговой полиции на основании подп.5 п.2 ст.36 НК РФ и Приказа ФСНП России от 25.06.2001 г. №285.

Процесс доказывания факта уклонения от уплаты налогов с организаций имеет ряд особенностей по сравнению с производством предварительного следствия по уголовным делам «неналогового» характера. В частности, большое значение представляет проведение судебно-экономической экспертизы по уголовному делу. Экспертиза назначается по постановлению следователя в соответствии с требованиями ст.195 УПК РФ. Ранее в соответствии со ст.184 УПК РСФСР следователь обязан ознакомить с таким постановлением лишь обвиняемого, что во многих случаях лишало подозреваемого, в отношении которого возбуждено уголовное дело об уклонении от уплаты налогов, реализации его права на защиту, в том числе прав на заявление отвода эксперту, представления дополнительных вопросов для получения по ним заключения эксперта, а также права на ознакомление с заключением эксперта. Кроме того, зачастую на разрешение эксперта ставились правовые вопросы или вопросы, требующие оценки тех или иных действий виновных лиц. В такой ситуации действенным средством защиты могло стать только обжалование в суд действий следователя по назначению экспертизы. В настоящее время новый УПК РФ обязывает следователя ознакомить с постановлением о назначении экспертизы также и подозреваемого и его защитника.

Достаточно распространено нарушение органами следствия ст.20 УПК РСФСР о полном и всестороннем исследовании всех обстоятельств дела, в частности, не проверяются в полном объеме версии обвиняемых в свою защиту [2], что является основанием для направления уголовного дела прокурором для проведения дополнительного расследования.

Следует остановиться на специальном основании прекращения уголовного дела по налоговым преступлениям, которое введено примечанием 2 к статье 198. Лицо, впервые совершившее уклонение от уплаты налогов или таможенных платежей, освобождается от уголовной ответственности, если оно способствовало раскрытию преступления и полностью возместило причиненный ущерб.

Освобождение лица от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием регулируется ст.7 УПК РСФСР, а также ст.75 УК РФ. Следователь и орган дознания с согласия прокурора вправе прекратить уголовное дело в отношении лица, которое впервые совершило преступление небольшой тяжести, в связи с деятельным раскаянием по основаниям, указанным в статье 75 УК. Прекращение уголовного дела о преступлении иной категории возможно только в случаях, специально предусмотренных соответствующими статьями Особенной части УК. Таким образом, отсылочная норма ст.7 УПК применяется во взаимосвязи со ст.75 УК и Примечанием 2 к ст.198 УК.

Некоторые теоретики уголовного права утверждают, что для прекращения уголовного дела по налоговым преступлениям необходимо не только полное возмещение причиненного государству ущерба и содействие раскрытию преступления, но и явка с повинной, то есть все условия, установленные ч.1 ст.75 УК.

С такой точкой зрения можно не согласиться, так как она противоречит смыслу, вкладываемому законодателем в Примечание 2 к статье 198. Указанное примечание было введено Федеральным законом от 25.06.1998 г. №62-ФЗ и было направлено на пополнение бюджета страны за счет возмещения ущерба по налоговым преступлениям лицами под угрозой привлечения к уголовной ответственности. Иное может привести к тому, что неуплаченные суммы налогов так и не поступят в бюджет, поскольку как правило для налоговых преступников существует диллема: заплатить налог или «испортить» себе биографию наличием судимости.

Тем не менее, практика последнего времени идет по пути направления уголовного дела в суд, который и прекращает уголовное дело в связи с деятельным раскаянием. Н-ский районный суд г. Москвы Постановлением от 7 марта 2002 года прекратил уголовное дело в отношении К., генерального директора ООО «Г.». Освобождая К. от уголовной ответственности на основании примечания 2 к ст.198 УК РФ, суд указал, что К. совершил указанное преступление впервые, свою вину в предъявленном ему обвинении признал полностью, в содеянном чистосердечно раскаялся, чем активно способствовал раскрытию преступления, полностью возместил причиненный ущерб – уплатил все налоги, что подтверждается имеющимися в деле платежными поручениями и протоколом сверки задолженности по платежам в бюджет.

С 1 июля 2002 года вступил в силу новый Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, который, не смотря на большое количество оставленных без внимания вопросов, предоставляет ряд дополнительных по сравнению с ранее действовавшим законодательством возможностей по реализации права обвиняемого на защиту.

Рассмотрение уголовного дела в суде первой инстанции по новому УПК РФ начинается не с судебного заседания, а с предварительного слушания. В соответствии со ст.235 УПК РФ стороны уголовного процесса (как обвинение, так и защита) вправе заявить ходатайство об исключении доказательства, предъявляемого в судебном разбирательстве. Такое ходатайство может быть заявлено стороной после ознакомления с материалами уголовного дела либо после направления уголовного дела с обвинительным заключением или обвинительным актом в суд в течение семи дней со дня получения обвиняемым копии обвинительного заключения (ст.229 УПК РФ). Причем, в случае рассмотрения ходатайства об исключении доказательства, заявленного стороной защиты на том основании, что доказательство было получено с нарушением требований УПК, бремя опровержения доводов, представленных стороной защиты, лежит на прокуроре. Если суд принимает решение об исключении доказательства, то такое доказательство теряет юридическую силу и не может быть положено в основу приговора или иного судебного решения, а также исследоваться и использоваться в ходе судебного разбирательства. Таким образом, впервые в отечественной юридической практике создан действенный механизм для реализации конституционного принципа недопустимости использования доказательств, полученных с нарушением федерального закона (ст.50 Конституции).

УПК РФ не допускает возвращения судом уголовного дела для проведения дополнительного расследования, что безусловно будет способствовать наиболее быстрому и качественному рассмотрению дел судом. Уголовное дело может лишь быть возвращено прокурору для устранения таких недостатков, как вручение обвиняемому копии обвинительного заключения или нарушение требований УПК к обвинительному заключению. В случаях неполноты проведенного предварительного следствия, которая не может быть восполнена в судебном заседании, а также нарушения органами следствия требований закона, суд постановляет оправдательный приговор.

**Список литературы**

 [1] Подробнее об уклонении от уплаты налогов «иным способом» см. А.Костин «Еще раз о святой обязанности...» // эж-Юрист, 2002, №29

 [2] Особенно это касается уклонения от уплаты налогов, совершенного «иным способом».