

А.С. Недозор

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ДОЛЖНОСТНЫХ ЛИЦ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

В статье рассмотрена обоснованность уплаты налогов и сборов, определены пути уклонения от уплаты налогов. Рассмотрены статьи Уголовного Кодекса РФ, касающиеся уклонения от уплаты налогов, а также предусмотренная ответственность за налоговые правонарушения. Дана характеристика субъектов налоговых правонарушений и определение степени их ответственности. Отдельно рассмотрены налоговые правонарушения, совершенные в крупном и особо крупном размерах, а также совершенные группой лиц по предварительному сговору.

Ключевые слова: налоги, сборы, налогоплательщик, санкции, уклонение, Налоговый кодекс Российской Федерации, ответственность, степень причастности, субъект налогового правонарушения.

UDC 336.225.682

A.S. Nedozor

RESPONSIBILITY OF OFFICIALS FOR EVASION FROM TAXES PAYMENT

The validity of taxes payment and tax collections is considered in the article. The ways of evasion from taxes payment are defined. The Articles of the Criminal code of the Russian Federation, concerning evasion from taxes payment and the responsibility for tax offences are considered. The characteristic of tax offences subjects and evaluation of the degree of their responsibility are presented. Large and especially large tax offences, and tax offences made by a group of persons with previous concert are separately considered.

Keywords: taxes, tallage, tax payer, sanctions, evasion, Tax code of the Russian Federation, responsibility, participation degree, tax offence subject.

Важной частью финансовой деятельности государства является формирование бюджета и внебюджетных фондов. Основным источником поступления средств в бюджет – взимаемые налоги и сборы. По этому поводу возникают налоговые взаимоотношения между государством и налогоплательщиком. Существует опасность уклонения от уплаты налогов, которая может быть выражена в умышленном невыполнении обязанности платить установленные налоги и сборы, что влечет за собой непоступление денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплаты налогов и (или) сборов. В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств.

Кроме того, организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Налогоплательщик декларирует свои доходы в налоговой декларации. В целях налогового контроля налоговыми органами проводятся налоговые проверки, принимаются объяснения налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

Основными правовыми документами, регулирующими взаимоотношения между налогоплательщиком и государством, является Налоговый кодекс РФ и Кодекс об административных правонарушениях РФ.

Налоговым кодексом РФ дано определение уклонения от уплаты налогов. Под ним понимается непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо включение в них заведомо ложных сведений. Уклонение от уплаты налогов и сборов может совершаться несколькими путями (рис. 1). Также в Налоговом кодексе РФ предусмотрена ответственность за уклонение от уплаты налогов в результате занижения налоговой базы или неправильного ее определения, и по другим основаниям в виде обязанности уплатить в бюджет сумму недоимки и пени, и штраф в размере 40% от неуплаченной суммы налога (сбора) в зависимости от обстоятельств.

В соответствии с п. 1 ст. 2.1. Кодекса об административных правонарушениях РФ (от 30.12.2001 №196-ФЗ, ред. от 03.03.2008) административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое настоящим Кодексом или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность. Из этого следует,

что административная ответственность может применяться лишь за совершение проступка, прямо предусмотренного в административном законодательстве.

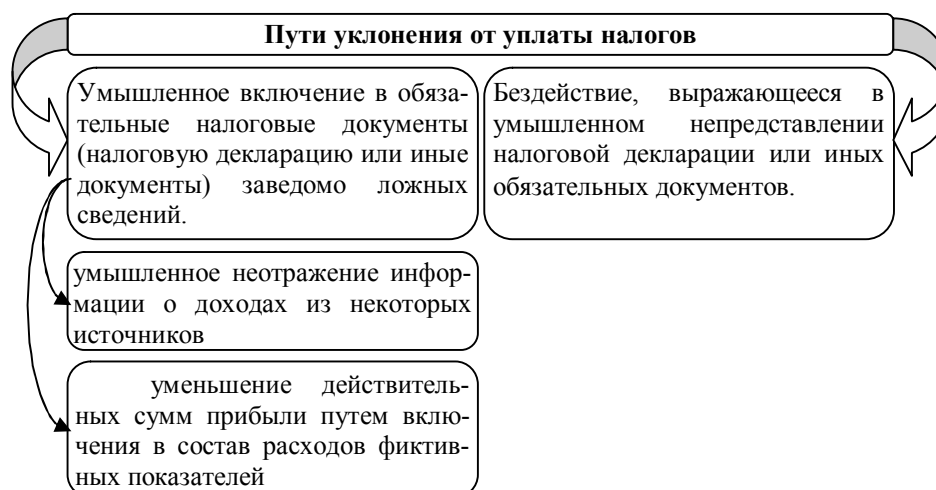


Рисунок 1 - Пути уклонения от уплаты налогов

Кроме санкций административного характера, в соответствии с действующим законодательством РФ за уклонение от уплаты налогов и сборов для должностных лиц в некоторых случаях предусмотрена уголовная ответственность.

В УК РФ существуют следующие статьи, касающихся уклонения от уплаты налогов (сборов):

- 1) ст. 194 «Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица»;
- 2) ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;
- 3) ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»;
- 4) ст. 199.1 «Неисполнение обязанности налогового агента»;
- 5) ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов».

В соответствии со ст. 199 УК РФ за уклонение от уплаты налогов и сборов предусмотрен штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода за период от одного года до 2 лет, либо арест на срок до 6 месяцев, либо лишение свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью до 3 лет или без такого права.

Уголовная ответственность является наиболее серьезным по своим последствиям видом юридической ответственности. Должностное лицо подлежит привлечению к уголовной ответственности, если оно виновно в совершении общественно опасного деяния, запрещенное Уголовным Кодексом РФ под угрозой наказания (ст. 14 УК РФ).

Наивысшая степень ответственности предусмотрена законодательством при наличии отягчающих обстоятельств, например, совершение преступления группой лиц по предварительному сговору или уклонение от уплаты налогов и сборов в особо крупных размерах. Преступление квалифицируется как совершенное в особо крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и сборов за три финансовых года подряд составляет более 10000000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и сборов превышает 20% подлежащих уплате налогов и сборов за соответствующий период, либо превышает 30000000 руб.

Ответственность за налоговые правонарушения в большинстве случаев возлагается на генерального директора компании. Кроме него к ответственности за совершенное преступление по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены главный бухгалтер или, при отсутствии в штате главного бухгалтера, бухгалтер, в обязанности которого входит подписание отчетности, налоговых документаций и обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а также иные лица, уполномоченные директором на совершение действий, приводящих к неполной уплате налогов, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного бухгалтера. В отдельных случаях к ответственности привлекается единолично главный бухгалтер или совместно с генеральным директором (как на группу лиц по предварительному сговору). Субъектами налогового преступления являются лица, имеющие полномочия составления и подписания налоговых деклараций. В соответствии со ст. 27 НК РФ, согласно учредительным документам законным представителем налогоплательщика является генеральный директор, который ставит свою подпись на налоговых декларациях.

При определении степени причастности должностного лица к совершению налогового преступления необходимо рассматривать фактические обстоятельства дела: осведомленность о фиктивности сделок, отраженных в учете и приводящих к неполной уплате налогов, и осознанность допущения включения таких сведений в налоговые декларации. В случае, если действия должностного лица, которые привели к неполной уплате налогов, были предприняты им не по собственной воле, а на основании распоряжения руководства, то меры дисципли-

плинарной, уголовной и административной ответственности за наступившие неблагоприятные последствия не применимы.

При определении всех обстоятельств дела контролирующие органы и суды должны руководствоваться фактическими доказательствами того, что данное правонарушение было совершено должностным лицом по распоряжению руководителя, т.е. приказ должен быть оформлен письменно либо должны быть другие неоспоримые доказательства (например, показания свидетелей). При возникновении сомнений у должностного лица по поводу правомерности распоряжений руководителя, перед исполнением необходимо оформить приказ в письменном виде.

Если между руководителем и главным бухгалтером возникли разногласия, то документы принимаются к исполнению на основании письменного распоряжения руководителя организации, на которого возлагается вся полнота ответственности за последствия. Если лицо совершило умышленное преступление во исполнение заведомо незаконного приказа или распоряжения, то оно несет уголовную ответственность на общих основаниях.

Также к субъектам налогового правонарушения можно отнести лица:

- 1) в чьи полномочия входит оформление данных, которые подлежат включению в налоговые декларации, а также принятие решений по методологии формирования налогооблагаемой базы;
- 2) принимающие участие в организации и руководстве совершения нарушения преступления или склонившие иных лиц к совершению такого нарушения;
- 3) которые содействовали своими советами, указаниями совершению правонарушения (эти лица судом рассматриваются как подстрекатели, организаторы или пособники в зависимости от степени участия в совершении преступления).

Предоставление советов или информации участникам противоправного деяния, например, конкретных способов уклонения от уплаты налогов и сборов, рассматривается в соответствии с НК РФ как пособничество. Пособником также является лицо, которое заранее обещало скрыть действия остальных участников преступления или их следы.

Если в должностные обязанности бухгалтера не входит подписание первичных документов бухгалтерского и налогового учета и отчетности, но он оформил их, то он может быть привлечен в качестве пособника к уголовной ответственности.

Ответственность за неуплату налогов и сборов применима к лицам, являющихся собственниками бизнеса, которые стремятся оптимизировать объем оборотных средств, преступают нормы закона, отдавая своим подчиненным соответствующие приказы и выступая тем самым организатором преступления.

Спектр полномочий собственников достаточно велик, что определяет фактическое руководство организацией, тем самым оставляя генеральному директору номинальную роль в управлении организацией. В такой ситуации при определении степени вины участников, суд должен исходить из фактических обстоятельств. Также за неуплату налогов ответственность возлагается на учредителей в соответствии с нормами гражданского законодательства.

В случае несостоятельности (банкротства) организации по вине его участников или других лиц, имеющих право давать обязательные указания, либо иным образом определять его действия, в случае недостаточности имущества на них может быть возложена субсидиарная ответственность по обязательствам общества (закон № 208-ФЗ и № 14-ФЗ).

Субсидиарная ответственность акционеров по обязательствам возможна при наличии их прямого умысла в неуплате налогов в момент выдачи соответствующего распоряжения. Акционер обязан погасить задолженность общества только в том случае, если выдавая какое-либо распоряжение, повлекшее банкротство, он заведомо знал и желал наступления таких негативных последствий.

Если субъекты налогового преступления заранее договорились о совместном совершении действия, направленного на уклонение от уплаты налогов и сборов, то содеянное будет квалифицироваться как деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору. В особо крупном размере это деяние предусматривает наказание в виде штрафа в размере от 200 000 руб. до 500 000 руб., или в размере заработной платы или иного дохода за период от 1 года до 3 лет, либо лишение свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Доказательствами соучастия нескольких лиц в совершении налогового преступления по предварительному сговору могут быть:

- 1) наличие подписей лица (главного бухгалтера, финансового директора, руководителем налогового отдела) на первичных документах бухгалтерского учета, налогового учета и отчетности, относящихся к сделкам, в отношении которых рассматривается вопрос о правонарушении;
- 2) наличие первичных документов (как на бумажных, так и на электронных носителях) и печатей организаций-контрагентов по расследуемым транзакциям;
- 3) служебные записки, протоколы внутренних и внешних встреч с описанием способов уклонения от уплаты налогов и др.

Главным доказательством причастия к налоговому правонарушению главного бухгалтера и финансового директора является наличие их подписей в налоговых документах.

При рассмотрении вопроса о сговоре между субъектами преступления учитывается возможность и фактическое осуществление ими совместных действий, например, равнозначные права по подписанию внутренних и внешних документов, возможность отдавать распоряжения сотрудникам. Дополнительным аргументом причастия должностных лиц к совершению правонарушения служит наличие «двойной» бухгалтерии.

При рассмотрении дел о налоговом правонарушении суд исходит из презумпции невиновности и добросовестности налогоплательщика и возлагает доказывать состав преступления на правоохранительные органы.

При аргументации своей позиции необходимо ориентироваться на реальность сделок, оспариваемых налоговыми органами, их соответствие рыночным условиям. Совершенные сделки должны иметь экономическую обоснованность, соответствовать рыночным условиям или иметь экономическое обоснование от их уклонения. С 2010 г. уголовным законодательством предоставляется освобождение от уголовной ответственности в случаях, если преступление совершено впервые, сумма недоимки и пеней и сумма штрафа полностью уплачены, не зависимо от источника покрытия этих штрафов. Однако если преступление совершено в особо крупном размере, такие освобождения неприменимы.

Неуплата налогов ведёт к снижению притоков в бюджет денежных средств, что влечёт за собой недофинансирование расходных статей бюджета (зачастую это статьи социальной направленности). Следовательно, не повышается зарплата работникам бюджетной сферы, пенсий, что подрывает авторитет государственной власти. Профилактикой в сфере налоговых преступлений может стать приведение налогового законодательства к состоянию, когда неуплата налогов станет экономически невыгодной по сравнению с санкциями за налоговые преступления. Такие меры будут способствовать сокращению налоговых преступлений, увеличению налоговых сборов, экономическому росту субъектов хозяйственной деятельности и в целом укреплению экономики России.

Список литературы:

1. Налоговый Кодекс РФ [Электронный ресурс] / Режим доступа: <http://www.nal-kodeks.ru/>. Дата обращения 01.04.2012.
2. О бухгалтерском учете. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ. [Электронный ресурс] // Режим доступа: <http://www.garant-rah.ru>. Дата обращения 01.04.2012.
3. Бобырев, В.В. Уклонения от уплаты налогов и их квалификация по Уголовному Кодексу Российской Федерации. [Текст] / В.В. Бобырев, С.П. Ефимичев, П.С. Ефимичев // Право и экономика. – 2007. - №9. С.18-24.
4. Дармаева, В.Д. Уголовно-правовая характеристика преступлений в форме уклонения от уплаты налогов и сборов [Текст] / В.Д. Дармаева, И.А. Двуреченская, Т.Н. Демьянова // Право и экономика. – 2007. - №3. С.23-28.
5. Галахов, А.В. Субъект преступления и его толкование в судебной практике. [Текст] / А.В. Галахов // Российская юстиция. – 2008. - №2. С.15-19.
6. Лебедев, В.М. Особенная часть Уголовного кодекса Российской Федерации. Комментарий. Судебная практика. [Текст] / В.М. Лебедев, А.В. Галахов // Статистика М.: Городец, 2009. - 168 с.

Недозор Александра Сергеевна

*студентка 3 курса факультета учета и информационных технологий
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: Sashka-nedozor@mail.ru*

Научный руководитель:

Иванеева Елена Викторовна

*старший преподаватель кафедры финансового учета
Орловского государственного института экономики и торговли
e-mail: lenok79.07@mail.ru*