

Куликов Александр Викторович

заслуженный юрист РФ, д-р юрид. наук,
профессор, заведующий кафедрой

ФГАОУ ВО «Балтийский федеральный университет им. И. Канта»

г. Калининград, Калининградская область

Шелег Ольга Алексеевна

канд. юрид. наук, доцент

Калининградский филиал

ФГКОУ ВО «Санкт-Петербургский университет МВД России»

г. Калининград, Калининградская область

**ПРОБЛЕМНЫЕ ВОПРОСЫ ОПРЕДЕЛЕНИЯ
СУБЪЕКТА ПРЕСТУПЛЕНИЯ, ПРЕДУСМОТРЕННОГО
СТ. 199 УК РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Аннотация: диспозиция ст. 199 УК РФ не раскрывает конкретные признаки субъекта деяния. При этом субъект данного состава преступления является специальным. В статье рассматриваются определяющие признаки субъекта уклонения от уплаты налогов с организаций, конкретизируется круг лиц, являющихся фактическими руководителями организации.

Ключевые слова: состав преступления, субъект уклонения от уплаты налогов, фактический руководитель организации, налоговое преступление.

Статья 199 Уголовного кодекса РФ предусматривает ответственность за уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и страховых взносов, подлежащих уплате организацией, путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

Диспозиция нормы, предусматривающей ответственность за уклонение от уплаты налогов с организаций, носит бланкетный характер и не раскрывает понятие субъект настоящего деяния. Под организациями в соответствие со ст. 11 Налогового кодекса РФ понимаются юридические лица, международные ком-

пании, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории РФ. Но, исходя из требований действующего уголовного закона, ответственности подлежит только вменяемое физическое лицо. То есть сама организация, являющаяся юридическим лицом, уголовной ответственности подлежать не может. В связи с чем возникает вопрос: кто может быть привлечен к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организации?

При этом субъект настоящего преступления специальный, им является лицо, уполномоченное в силу закона либо на основании доверенности подписывать документы, представляемые организацией в налоговые органы. Как правило, таким лицом является руководитель либо лицо, фактически выполнявшее обязанности руководителя организации, а также уполномоченный представитель организации. Ранее действовавшее Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 №64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» также указывало главного бухгалтера организации как на возможного субъекта настоящего преступления. В соответствии со ст. 29 Налогового субъекта РФ под уполномоченным представителем понимается лицо, уполномоченное доверенностью налогоплательщика представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными участниками налоговых отношений. Таким образом, в данном случае ключевым моментом будет являться наличие соответствующей доверенности. Руководителем организации, согласно ст. 273 Трудового кодекса РФ, является физическое лицо, осуществляющее руководство организацией, в том числе выполняя функции ее единоличного исполнительного органа в соответствии с нормативными правовыми актами, учредительными документами, а также локальными нормативными актами организации. Однако законодательство не раскрывает понятие лица, фактически выполнявшего обязанности руководителя

организации. На практике преступление считается совершенным фактическим руководителем в случаях, когда: 1) руководитель организации, указанный в уставных документах, является номинальным, а фактическое руководство осуществляет другое лицо; 2) руководитель организации, не осознает противоправный характер своих действий, поскольку введен в заблуждение относительно законности и правильности оформления документов налоговой отчетности; 3) официальный руководитель лишь подписывает документы, предоставленные фактическим, при этом понимает или допускает, что они имеют своей целью уклонение от уплаты налога.

В первой ситуации номинальный руководитель не принимает участие в деятельности организации. Часто такими руководителями являются лица, которые соглашаются за вознаграждение зарегистрировать на их имя организацию, при этом намерения участвовать в деятельности этой организации не имеют. В качестве примера можно привести ситуацию, при которой крупный бизнес делится на несколько мелких организаций с целью необоснованного применения специальных налоговых режимов. Непосредственное руководство такими организациями осуществляется одним лицом, которое и является фактическим руководителем [1, с. 72–77].

Во второй ситуации руководитель принимает участие в деятельности организации, однако не вникает в налоговую отчетность. В этой ситуации реальный руководитель вводится в заблуждение работниками организации, среди которых и будет лицо, являющееся фактическим руководителем.

В третьем случае официальный руководитель следует преступной схеме, разработанной другим лицом, подписывает документы, предоставленные фактическим руководителем. В данном случае официальный руководитель осознает или допускает, что документы налоговой отчетности содержат заведомо ложные сведения, при этом составлением этих документов занимается фактический руководитель. В данном случае ответственность за совершение настоящего преступления как соучастники несут и официальный руководитель, и фактический руководитель.

Интересная позиция представлена в определении Второго кассационного суда. В кассационной жалобе адвокат утверждал, что его подзащитный не может являться субъектом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, поскольку не был уполномочен ни законом, ни соответствующими доверенностями подписывать документы налоговой отчетности и предоставлять их в налоговые органы. По утверждению адвоката, гражданин Н. занимался вопросами маркетинга, в финансовой и хозяйственной деятельности организации участия не принимал. Однако суд поддержал доводы нижестоящих инстанций о том, что гражданин Н. занимал в организации должность заместителя директора по вопросам стратегии и маркетинга. Было установлено, что занимаемая должность позволила ему совместно с генеральным директором организации на основании формальной документации создавать имитацию хозяйственной деятельности по договорам поставки с целью получения налоговых вычетов. Из показаний свидетелей следовало, что именно гражданин Н. придумал преступную схему уклонения, также по его прямому указанию сотрудники организации принимали к учету фиктивные договора поставок, а также вели бухгалтерский учет. Суд указал: «Доводы защиты о том, что при наличии специального субъекта, как исполнителя преступления, невозможно пособничество в совершении данного преступления лицами, не обладающими данным статусом, основаны на неправильном понимании уголовного закона» [2]. Согласно ч. 4 ст. 34 УК РФ применительно к ст. 199 УК РФ, лица, не обладающие соответствующими полномочиями, но непосредственно участвующие в совершении преступления, несут ответственность в качестве пособника.

Дискуссионным остается и вопрос о том, может ли учредитель организации быть субъектом уклонения от уплаты налогов с организации. В соответствии со ст. 56 Гражданского кодекса РФ учредитель юридического лица не отвечает по его обязательствам. Также не совпадают роли руководителя и учредителя. Учредитель не отвечает за ведение налогового учета организации, однако может иметь большое влияние на саму организацию. В случае если, учредитель вмешивается в хозяйственную деятельность организации, дает указания

руководителю организации относительно уплаты обязательных платежей, учредитель также может рассматриваться как лицо, осуществляющее фактическое руководство организацией.

Таким образом, наиболее сложным является привлечение к ответственности фактического руководителя организации. Пленум Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. №48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» дает прямое указание на фактического руководителя как субъекта настоящего деяния, однако не раскрывает само понятие. Следовательно, участие лица, фактически выполнявшего обязанности руководителя организации, устанавливается применительно к конкретному случаю. Учитывая, что экономические преступления по своей природе являются латентными, необходимость ограничения данного понятия законом отсутствует.

Список литературы

1. Вахмянина Н.Б. Фактический руководитель организации как субъект преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ: уголовно-правовой и криминалистический анализ / Н.Б. Вахмянина, С.Я. Яшков // Исследование преступлений: проблемы и пути их решения. – 2018. – №3 (21). – С. 72–77.

2. Определение Второго кассационного суда от 10.08.2021 №77–2670/21 // Практика по налоговым преступлениям [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://advotax.ru/1435-posobnikom.html>