

ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ГЛАВНОГО БУХГАЛТЕРА И РАЗГРАНИЧЕНИИ ОТВЕТСТВЕННОСТИ РУКОВОДИТЕЛЯ И СОТРУДНИКОВ БУХГАЛТЕРИИ

В обязанности директора входит организация ведения бухгалтерского учета и хранения бухгалтерских документов (п. 1 ст. 7, п. ст. 29 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Руководитель также отвечает за организацию ведения на предприятии операций с наличными деньгами (Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У, Указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У).

Например, если при проверке кассовой дисциплины выясняется, что кассир не пользуется кассовым аппаратом, потому что его нет или он неисправен, виновато юридическое лицо и его руководитель, а если сотрудник обеспечен всем необходимым, но тем не менее игнорирует правила торговли, это уже его вина. Надо сказать, что на практике далеко не всегда именно так и рассуждают проверяющие, но у организации и ее должностных лиц есть возможность обжаловать постановление по делу об административном правонарушении в суд или вышестоящий налоговый орган (см ст. 30.1 КоАП РФ).

Пример:

Постановлением начальника ИФНС России генеральный директор ООО <...> Д. привлечен к административной ответственности по ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ и подвергнут административному наказанию в виде административного штрафа за то, что продавец в торговой точке, принадлежащей ООО, не выдал покупателю кассовый чек.

Д., не считающий себя виновным, обратился в суд, который установил, что обстоятельство, свидетельствующее о неисполнении или ненадлежащем исполнении генеральным директором Д. своих обязанностей, повлекших отказ в выдаче по требованию покупателя документа, подтверждающего прием наличных денежных средств за проданный товар, материалы дела не содержат. Доказательств того, что Д. давал указание продавцу торговой точки не применять контрольно-кассовый аппарат Общества при продаже товара, либо не выдавать товарные чеки, квитанции по требованию покупателя, подтверждающие прием денежных средств за приобретенный товар в материалах дела нет.

Таким образом, выводы о наличии вины Д. в совершении административного правонарушения, предусмотренного ст. 14.5 КоАП РФ, суд признал необоснованными и производство по делу прекратил.

(по материалам Решения Ленинградского областного суда от 17.04.2012 № 7-146/2012)

Пример:

Постановлением начальника Межрайонной ИФНС России генеральный директор ЗАО <...> З. признан виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ч. 2 ст. 14.5 КоАП РФ, и ему назначено административное наказание в виде административного штрафа в размере 3 000 рублей.

Нарушение выразилось в том, что при работе кассового аппарата, принадлежащего ЗАО использовались устройства (программы), предназначенные для корректировки данных (уничтожения, блокировки, модификации) обязательных для регистрации и хранения в фискальной памяти

ККТ и блоке ЭКЛЗ, а также имело место использование данной ККТ в не фискальном режиме.

З. обратился в суд с просьбой отменить постановление и прекратить производство по делу, ссылаясь на свою невиновность.

Суд отказал З. в заявленных требованиях, указав, что именно в обязанности руководителя входит обеспечение ЗАО кассовой техникой, функционирующей в предусмотренном законодательством режиме, а административное наказание назначено в соответствии с требованиями КоАП РФ, является справедливым и соразмерным содеянному.

(по материалам Постановления Московского городского суда от 19.09.2013 № 4а-1583/13)

В должностные обязанности директора, в частности, входит руководство в соответствии с действующим законодательством производственно-хозяйственной и финансово-экономической деятельностью предприятия, несение всей полноты ответственности за последствия принимаемых решений, сохранность и эффективное использование имущества предприятия, а также финансово-хозяйственные результаты его деятельности. Директор обеспечивает выполнение организацией всех обязательств федеральным, региональными и местными бюджетами. Директор обязан знать законодательные и нормативные правовые акты, регламентирующие не только производственно-хозяйственную, но и финансово-экономическую деятельность организации (см. описание должности «Директор (генеральный директор, управляющий) предприятия» в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих, утв. Постановлением Минтруда России от 21.08.1998 № 37).

Что же касается главного бухгалтера, то требования к его должности в этом же справочнике таковы.

Главный бухгалтер:

организует работу по постановке и ведению бухгалтерского учета организации в целях получения заинтересованными внутренними и внешними пользователями полной и достоверной информации о ее финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении;

формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику исходя из специфики условий хозяйствования, структуры, размеров, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности организации, позволяющую своевременно получать информацию для планирования, анализа, контроля, оценки финансового положения и результатов деятельности организации;

возглавляет работу: по подготовке и утверждению рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, форм внутренней бухгалтерской отчетности; по обеспечению порядка проведения инвентаризации и оценки имущества и обязательств, документальному подтверждению их наличия, состояния и оценки; по организации системы внутреннего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций, соблюдением порядка документооборота, технологии обработки учетной информации и ее защиты от несанкционированного доступа;

руководит формированием информационной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями бухгалтерского, налогового, статистического и управленческого учета, обеспечивает предоставление необходимой бухгалтерской информации внутренним и внешним пользователям;

организует работу по ведению регистров бухгалтерского учета на основе

применения современных информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля, исполнению смет расходов, учету имущества, обязательств, основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств, финансовых, расчетных и кредитных операций, издержек производства и обращения, продажи продукции, выполнения работ (услуг), финансовых результатов деятельности организации;

обеспечивает своевременное и точное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, движения активов, формирования доходов и расходов, выполнения обязательств;

обеспечивает контроль за соблюдением порядка оформления первичных учетных документов;

организует информационное обеспечение управленческого учета, учет затрат на производство, составление калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), учет по центрам ответственности и сегментам деятельности, формирование внутренней управленческой отчетности;

обеспечивает: своевременное перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в кредитные организации, средств на финансирование капитальных вложений, погашение задолженностей по ссудам; контроль за расходованием фонда оплаты труда, организацией и правильностью расчетов по оплате труда работников, проведением инвентаризаций, порядком ведения бухгалтерского учета, отчетности, а также проведением документальных ревизий в подразделениях организации;

принимает участие в проведении финансового анализа и формировании налоговой политики на основе данных бухгалтерского учета и отчетности, в организации внутреннего аудита; подготавливает предложения, направленные на улучшение результатов финансовой деятельности организации, устранение потерь и непроизводительных затрат;

ведет работу по обеспечению соблюдения финансовой и кассовой дисциплины, смет расходов, законности списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

участвует в оформлении документов по недостачам, незаконному расходованию денежных средств и товарно-материальных ценностей, контролирует передачу в необходимых случаях этих материалов в следственные и судебные органы;

обеспечивает составление отчета об исполнении бюджетов денежных средств и смет расходов, подготовку необходимой бухгалтерской и статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы;

обеспечивает сохранность бухгалтерских документов (в период их использования в бухгалтерии) и сдачу их в установленном порядке в архив;

оказывает методическую помощь руководителям подразделений и другим работникам организации по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и анализа хозяйственной деятельности;

руководит работниками бухгалтерии, организует работу по повышению их квалификации.

Именно главный бухгалтер по поручению руководителя технически обеспечивает выполнение многих обязанностей налогоплательщика-организации, которые предусмотрены ст. 23 НК РФ.

В их числе:

уплата законно установленных налогов;

постановка на учет в налоговых органах;
ведение учета доходов (расходов) и объектов налогообложения;
представление в налоговый орган по месту учета налоговых деклараций (расчетов);

своевременное представление в налоговый орган по месту нахождения организации годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности;

представление в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов.

Естественно, такие функции связаны и с сопровождающей их ответственностью. Причем ответственность порождает именно должность, должностные обязанности, возложенные на главбуха, действия или бездействие главного бухгалтера, а не сам факт наличия или отсутствия у него права подписи.

Не случайно к знаниям главбуха предъявляются высокие требования. Он должен знать:

законодательство о бухгалтерском учете;

основы гражданского права;

финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;

нормативные и методические документы по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, хозяйственно-финансовой деятельности организации;

положения и инструкции по организации бухгалтерского учета, правила его ведения;

кодексы этики профессионального бухгалтера и корпоративного управления;

профиль, специализацию и структуру организации, стратегию и перспективы ее развития;

налоговый, статистический и управленческий учет;

порядок оформления бухгалтерских операций и организацию документооборота по участкам учета, списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь, приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, проведения аудиторских проверок;

формы и порядок финансовых расчетов;

условия налогообложения юридических и физических лиц;

правила проведения инвентаризаций денежных средств и товарно-материальных ценностей, расчета с дебиторами и кредиторами, проведения проверок и документальных ревизий;

порядок и сроки составления бухгалтерских балансов и отчетности;

современные справочные и информационные системы в сфере бухгалтерского учета и управления финансами;

методы анализа финансово-хозяйственной деятельности организации;

правила хранения бухгалтерских документов и защиты информации;

передовой отечественный и зарубежный опыт организации бухгалтерского учета;

экономику, организацию производства, труда и управления;

основы технологии производства;

законодательство о труде;

правила по охране труда.

И все же главный бухгалтер – лишь должностное лицо, находящееся в подчинении у директора.

В этой связи всегда остро стоит вопрос о разграничении ответственности за допущенные нарушения между руководителем организации и ее главбухом.

К сожалению, ответить на этот вопрос не так просто. Зачастую он становится предметом разбирательства в судах или вопросом следствия.

В то же время, ссылаясь на действующее законодательство можно сказать, что именно главный бухгалтер несет ответственность в случаях (п. 22 Положения о главных бухгалтерах, утв. Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. № 59):

неправильного ведения бухгалтерского учета, следствием чего явились искажения в бухгалтерском учете, налоговой и бухгалтерской отчетности;

принятия к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;

несвоевременной и неправильной выверки операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;

нарушения порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

несвоевременного проведения инвентаризаций, документальных ревизий в обособленных подразделениях;

составления недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;

других нарушений положений и инструкций по организации бухгалтерского учета.

Главный бухгалтер не должен допускать принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Он несет ответственность за пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета, регистрацию мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. При этом под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки) (п. 1 ст. 9, п. 2 ст. 10 Федерального закона «О бухгалтерском учете»).

Главный бухгалтер несет наравне с руководителем организации ответственность (п. 23 Положения о главных бухгалтерах, утв. Постановлением Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. № 59):

за нарушение норм действующего законодательства о бухгалтерском учете и налогообложении;

за нарушение сроков представления бухгалтерской отчетности пользователям.

Пример:

Генеральный директор ООО К. признан судом виновным в совершении административного правонарушения, предусмотренного ст. 19.7 КоАП РФ, и ему назначено административное наказание в виде штрафа в размере трехсот рублей за несвоевременное предоставление налоговой инспекции сведений о среднесписочной численности работников, предусмотренных ст. 80 НК РФ.

Сведения о среднесписочной численности работников за предшествующий календарный год должны представляться организацией (индивидуальным предпринимателем, привлекавшим в указанный период наемных работников) в налоговый орган не позднее 20 января текущего года (п. 3 ст. 80 НК РФ).

Факт совершения административного правонарушения и виновность К. подтверждены: протоколом об административном правонарушении, сведениями о среднесписочной численности работников со штампом о принятии этого документа налоговым органом 11.02.2011 г.

(по материалам Постановления Московского городского суда от 30.09.2011 по делу № 4а-2093/11)

В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета (п. 8 ст. 7 Федерального закона «О бухгалтерском учете»):

данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

В то же время, главбух не несет ответственность за соответствие составленных другими лицами первичных учетных документов свершившимся фактам хозяйственной жизни (п. 2 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»), а требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений должны быть обязательны для всех работников организации (п. 12 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н).

С учетом этих правил налоговый орган и суд должны решать кто является должностным лицом, виновным в том или ином правонарушении, и кто понесет наказание.

Так, всегда на основании доказательств, собранных по делу об административном правонарушении, судья рассматривающий дело, обязан установить наличие или отсутствие события административного правонарушения, виновность лица, привлекаемого к административной ответственности, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела. Это касается, в числе прочего, и двух статей КоАП РФ, согласно которым наказание может быть наложено как на главного бухгалтера, так и на директора ст. 15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля», ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности».

За непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление

таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде предусмотрено наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 300 до 500 рублей (часть 1 ст. 15.6 КоАП РФ).

За грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, как и порядка и сроков хранения учетных документов штраф с должностного лица составит уже от 2 000 до 3 000 руб.

Уточним, что под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности в целях ст. 15.11 КоАП РФ понимается:

занижение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 процентов вследствие искажения данных бухгалтерского учета;

искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 процентов.

Должностные лица освобождаются от административной ответственности за административные правонарушения, предусмотренные ст. 15.11 КоАП РФ, в следующих случаях:

представление уточненной налоговой декларации (расчета) и уплата на основании такой налоговой декларации (расчета) неуплаченных сумм налогов и сборов, а также соответствующих пеней;

исправление ошибки в установленном порядке (включая представление пересмотренной бухгалтерской отчетности) до утверждения бухгалтерской отчетности.

Пример:

В рамках встречной проверки у ОАО были истребованы документы, касающиеся деятельности ООО.

Документы не были представлены, несмотря на то, что налоговая инспекция удовлетворила просьбу ОАО о продлении срока представления документов с 5 до 20 рабочих дней.

Сотрудник инспекции составил в отношении главного бухгалтера ОАО А. протокол об административном правонарушении, предусмотренном частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ.

Мировой судья, рассмотрев данное дело, признал А. виновным в совершении административного правонарушения.

Районный суд, Верховный суд Республики, где А. пытался отстоять свою невиновность, постановление мирового судьи по делу сочли законным.

А. подал надзорную жалобу в Верховный суд РФ, который постановления судов отменил, указав, что из материалов дела следует, что письмо, которым ОАО отказало налоговой инспекции в представлении истребуемых документов и сведений, подписано Е. - представителем управляющей организации ОАО.

Имеющаяся в материалах дела копия доверенности, согласно которой А. от имени ОАО уполномочен отвечать на требования налоговых органов, не подтверждает факт совершения им указанного административного правонарушения, поскольку письмо об отказе в представлении документов А. не подписывал.

Следовательно, вывод о том, что деяние, образующее состав административного правонарушения, предусмотренного частью 1 статьи 15.6 КоАП РФ, совершено А., являющимся главным бухгалтером ОАО, не может быть признан обоснованным.

(по материалам Постановления Верховного суда РФ от 21 августа 2013 г. N 73-АД13-5)

Физическое лицо также может понести уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 198 УК РФ).

Грань между правонарушением и преступлением определяется наличием умысла, часто – неоднократностью деяния, общественной опасностью преступления (например, общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации), корыстной или иной личной заинтересованностью субъекта преступления и ущербом, причиненным пострадавшему лицу (лицам) (в том числе, государству) в крупном или особо крупном размере.

В иных случаях содеянное может повлечь за собой только гражданско-правовую, налоговую или административную ответственность.

Крупным размером при уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации, равно как и при неисполнении обязанностей налогового агента признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 %; подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей (примечание 1 к ст. 199 УК РФ).

В отдельных случаях от уголовной ответственности спасет содействие в раскрытии преступления, а также возмещение ущерба, уплата недоимки по налогам и штрафа, предусмотренного НК РФ (ст. 178, 198, 199, 199.1)

Субъектом преступления в подавляющем большинстве случаев является директор организации, хотя разграничение ответственности между директором и главбухом обычно является предметом расследования.

Например, ст. 199 УК РФ устанавливает уголовную ответственность за умышленное деяние направленное на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным (например, расчетов по авансовым платежам; журнала полученных и выставленных счетов-фактур в случае, предусмотренном п. 5.2 ст. 174 НК РФ; годовых отчетов иностранной организации, предусмотренных п. 8 ст. 307 НК РФ; документов, подтверждающих право на налоговые льготы), либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере (часть первая), а также за то же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере (часть вторая).

Уклонение от уплаты налогов в крупном размере наказывается штрафом в размере от 100 000 до 300 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Это же преступление, но совершенное группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере наказывается штрафом в размере от 200 000 до 500 000 рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет, либо принудительными

работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Сговором считается предварительная договоренность нескольких лиц о совместном совершении действий, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации-налогоплательщика.

Пленум Верховного Суда РФ в Постановлении от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (п. 11, 12) пояснил, что по смыслу закона ответственность может наступить при наличии к тому оснований и за отдельный налоговый период, установленный Налоговым кодексом РФ (например, за календарный год, квартал или месяц применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате), если уклонение от уплаты одного или нескольких налогов (сборов) составило крупный или особо крупный размер и истекли установленные налоговым законодательством сроки их уплаты.

При исчислении крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов складываются как сумму налогов (в том числе по каждому их виду), так и сумму сборов, которые не были уплачены за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом учитываются лишь суммы тех налогов и (или) сборов, которые не были уплачены в бюджеты различных уровней по истечении налоговых периодов по видам налогов и (или) сборов в соответствии с НК РФ. Крупный (особо крупный) размер неуплаченных налогов и (или) сборов исчисляется за период в пределах трех финансовых лет подряд и в тех случаях, когда сроки их уплаты выходят за пределы данного трехлетнего периода и они истекли.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов, которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при

уплате единого налога на вмененный доход и т.п. (п. 9 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64).

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 198 или статьей 199 и статьей 327 УК РФ.

Исходя из того, что в соответствии с положениями налогового законодательства срок представления налоговой декларации и сроки уплаты налога (сбора) могут не совпадать, моментом окончания преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, следует считать фактическую неуплату налогов (сборов) в срок, установленный налоговым законодательством (п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64).

К субъектам преступления, предусмотренного этой статьей, могут быть отнесены 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, а равно иные лица, если они были специально уполномочены органом управления организации на совершение таких действий (п. 7 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64).

К числу субъектов данного преступления могут относиться также лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).

Иные служащие организации-налогоплательщика (организации - плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета, могут быть при наличии к тому оснований привлечены к уголовной ответственности по соответствующей части статьи 199 УК РФ как пособники данного преступления (часть пятая статьи 33 УК РФ), умышленно содействовавшие его совершению.

Лицо, организовавшее совершение преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации-налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п., несет ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части статьи 33 УК РФ и соответствующей части статьи 199 УК РФ.

За другое налоговое преступление - неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, совершенное в крупном или особо крупном размере - возможно привлечение виновника к уголовной ответственности по ст. 199.1 УК РФ.

Согласно статье 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Такие обязанности могут быть возложены только на те организации и на тех физических лиц, которые являются источниками выплаты доходов, подлежащих обложению налогами (например, на добавленную стоимость (статья 161 НК РФ), на доходы физических лиц (статья 226 НК РФ), на прибыль (статьи 286, 310 НК РФ)).

Субъектом преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ в организации может быть лицо, на которое в соответствии с его должностным или служебным положением возложена обязанность по исчислению, удержанию или перечислению налогов (руководитель или главный (старший) бухгалтер организации, иной сотрудник организации, специально уполномоченный на совершение таких действий, либо лицо, фактически выполняющее обязанности руководителя или главного (старшего) бухгалтера).

Личный интерес как мотив преступления может выражаться в стремлении извлечь выгоду имущественного, а также неимущественного характера, обусловленную такими побуждениями, как карьеризм, протекционизм, семейственность, желание приукрасить действительное положение, получить взаимную услугу, заручиться поддержкой в решении какого-либо вопроса и т.п. В силу этого неисполнение налоговым агентом обязанностей по правильному и своевременному исчислению, удержанию и перечислению в бюджеты соответствующих налогов, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, не связанное с личными интересами, состава преступления, предусмотренного статьей 199.1 УК РФ, не образует и в тех случаях, когда такие действия были совершены им в крупном или особо крупном размере.

Если действия налогового агента, нарушающие налоговое законодательство, совершены из корыстных побуждений и связаны с незаконным изъятием денежных средств и другого имущества в свою пользу или в пользу других лиц, содеянное суд при наличии к тому оснований дополнительно квалифицирует как хищение чужого имущества.

Крупным размером в статье 199.1 УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 30 000 000 рублей.

В том случае, когда лицо в личных интересах не исполняет обязанности налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и одновременно уклоняется от уплаты налогов с физического лица или организации в крупном или особо крупном размере, содеянное им при наличии к тому оснований надлежит квалифицировать по совокупности преступлений, предусмотренных статьей 199.1 УК РФ и соответственно статьей 198 УК РФ или статьей 199 УК РФ. Если названное лицо совершает также действия по сокрытию денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, содеянное им подлежит при наличии к тому оснований дополнительной квалификации по статье 199.2 УК РФ.

В приговорах по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1 и 199.2 УК РФ, будет содержаться решение по предъявленному гражданскому иску. Истцами по данному гражданскому иску могут выступать налоговые органы (подпункт 16 пункта 1 статьи 31 НК РФ) или органы прокуратуры (часть третья статьи 44 УПК РФ), а в качестве гражданского ответчика может быть привлечено физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с законодательством (статьи 1064 и 1068 ГК РФ) несет ответственность за вред, причиненный преступлением (статья 54 УПК РФ).

При этом по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов и (или) сборов не подлежит удовлетворению гражданский иск в части взыскания с виновного штрафа, поскольку в соответствии с пунктом 3 статьи 108 НК РФ предусмотренная данным НК РФ ответственность (в виде штрафа) за деяние, совершенное физическим лицом, наступает в том случае, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

Еще один пример преступления - сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере. Оно предусмотрено ст. 199.2 УК РФ.

Уголовная ответственность по статье 199.2 УК РФ может наступить только после истечения срока, установленного для уплаты налога, пени и штрафа, в полученном налогоплательщиком или налоговым агентом требовании об уплате налога и (или) сбора (статья 69 НК РФ).

Под сокрытием денежных средств либо имущества следует понимать деяние, направленное на воспрепятствование принудительному взысканию недоимки по налогам и сборам в крупном размере.

Например, если у организации заблокированы счета в связи с требованием налогового органа о взыскании недоимки, пеней, штрафов, а она пускает деньги «в обход», предлагая контрагентам рассчитываться наличными или перечислять средства третьим лицам.

В зависимости от того кто был инициатором, а кто исполнителем такого решения, в зависимости от того, что установит следствие, будет распределяться ответственность.

Состав преступления, предусмотренный статьей 199.2 УК РФ, наличествует в случае, когда стоимость сокрытого имущества превышает 1,5 миллиона рублей. Размер недоимки при этом может быть еще больше.

В качестве предмета сокрытия могут рассматриваться только денежные средства либо имущество, в отношении которых применены взыскание недоимки или способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов в виде приостановления операций по счетам (статья 76 НК РФ) и (или) ареста имущества (статья 77 НК РФ).

Субъектом такого преступления может быть физическое лицо, имеющее статус ИП, а в организации - собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом (п. 19 Постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28 декабря 2006 года № 64).

© Климова М.А., 2015

www.Profbuh8.ru