

ТУДОР ГЛАДКИЙ

начальник юридического управления ГГНИ

Налоговые правонарушения и некоторые действия и права должностных лиц

Налоговые правонарушения бывают трех категорий:

1. Правонарушения,предусматривающие финансовую (материальную) ответственность юридического лица.
2. Правонарушения, предусматривающие административную ответственность физического лица.
3. Правонарушения, за совершение которых предусмотрена уголовная ответственность физического лица. Названные категории определены по виду ответственности, но это обстоятельство не мешает применять их в сочетании и в комплексе.

При проведении проверки контролеры могут выявить нарушения, за совершение которых предусмотрена материальная (финансовая), административная ответственность, а иногда и уголовное преследование. Большинство проверок имеют конкретную задачу: выявить нарушения налогового законодательства и соответствующим образом их документировать.

В настоящее время после проведения налоговой проверки события могут развиваться в зависимости от обстоятельств следующим образом:

- a) составляется акт, на основании которого принимается решение о наложении финансовых санкций (возможно и доначисление неуплаченных налогов);
- b) составляется протокол об административных правонарушениях, на основании которых компетентные инстанции¹ принимают соответствующие постановления и решения о привлечении или освобождении от ответственности;
- c) материалы проверки направляются в правоохранительные органы, если выявлены признаки преступления;
- d) составляется акт проверки и не применяются репрессивные меры (без применения мер ответственности) в отношении проверяемого, если не выявлены нарушения, т.е. наличие акта проверки еще не означает ответственность;
- e) проверка прекращается в связи с форс-мажорными обстоятельствами (стихийные бедствия, гибель проверяемого и т.д.);
- f) проверка прекращается, репрессивные меры не принимаются, а принятые меры приостанавливаются или отменяются в случае изменения обстановки (изменение законодательства, амнистия).

Во всех случаях результаты проверки обязательно документируются.

Исключение составляют оперативные проверки, в результате которых не выявлены нарушения. Это характерно для деятельности Финансовой гвардии.

Действия государственных органов контроля в связи с проведенной проверкой предприятия всегда доводятся до сведения проверяемого. По случаю проверки проверяемый имеет право представить в органы контроля дополнительные документы, объяснения и другие доказательства, подтверждающие правоту своих действий или бездействий. Это возможно еще до принятия решения по материалам проверки. Порядок обжалования решений и действий Государственной налоговой службы регламентируется ст. 20 **Налогового кодекса** (в части применения разделов I и II **Налогового кодекса**), **Законом об основах налоговой системы** № 1198-ХІІ от 17.11.92 г., **Законом о порядке взыскания налогов, сборов и других платежей** № 633-ХІІІ от 10.11.95 г. и другими нормативными документами в части возникновения некоторых особенностей (судебное разрешение спора, направление материалов проверки в правоохранительные органы и т.д.).

По некоторым материалам проверок, проведенных налоговыми органами, Департаментом финансового контроля и ревизий и Счетной палатой в отношении экономических агентов, независимо от вида собственности, может быть возбуждено уголовное дело. В случае, если материалы проверок содержат признаки преступления, то они передаются правовым органам для возбуждения уголовного дела. Согласно ст.90 Уголовно-процессуального кодекса сообщения органов контроля служат основанием и поводом для возбуждения уголовного дела по выявленным налоговым правонарушениям. В соответствии со ст.93 **Уголовно-процессуального кодекса** правовой орган обязан принять заявления, сообщения о выявленных правонарушениях и в течение трех суток, а в исключительных случаях - в течение пятнадцати суток, принять одно из следующих решений:

- а) о возбуждении уголовного дела;
- б) об отказе в возбуждении уголовного дела;
- с) о передаче заявления или сообщения по подведомственности или подсудности.

Особенности возбуждения уголовного дела и доказательства

Наряду с возбуждением уголовного дела в отношении лиц, подозреваемых (обвиняемых) в совершении налоговых преступлений, могут быть применены меры пресечения², в том числе предварительное заключение под стражу. Нужно отметить, что на практике иногда используются и рычаги административного ареста, которые не являются мерой пресечения, но более доступны для органов дознания, поскольку эта процедура проще и менее ответственна. Обычно эти законные "уловки" профессионалов в данной области используются не без помощи задержанного или подготовленного для предварительного заключения под стражу в связи с налоговым правонарушением. Административный арест подозреваемого профессионалы правовых органов могут эффективно использовать для кратковременного задержания конкретных лиц, в отношении которых не располагают абсолютными доказательствами, но являются подозреваемыми. Данные рычаги могут быть использованы только в случае, когда подозреваемые ведут себя некорректно во время задержания. Могут иметь место и некоторые провокационные действия со стороны

лиц, обложенными правами ареста. Тот факт, как и при каких обстоятельствах производится задержание, определяет иногда действия сопротивления со стороны задержанного. Очевидно, что существуют некоторые факторы, которые могут спровоцировать сопротивление в момент простого задержания для установления личности (в обычные дни не все лица имеют при себе паспорт или другой заменяющий его документ), а именно:

- гордость и уверенность в неприкосновенности (как правило, это должностные лица предприятий, имеющих связи во влиятельных кругах общества);
- задержание производится спонтанно;
- задержание имеет место в присутствии важных для подозреваемого лиц;
- задержание производится в важное для подозреваемого время, когда отрицательно отражается на некоторых связях;
- задержание производится незаконно с точки зрения подозреваемого;
- задержание ассоциируется с действиями некоторых криминалов;
- задержание производится с частичным или полным несоблюдением процедуры, предусмотренной законом (подобные случаи известны в практической работе);
- другие факторы.

Очевидно, что вышеизложенное вызывает несогласие задержанного и может довести до сопротивления должностным лицам. Согласно ст. 174⁵ и ст. 174' **Кодекса об административных правонарушениях** в этих случаях предусматривается административный арест на срок до тридцати дней.

Таким образом, обычное задержание на 24 часа³ переходит в административный арест, который может продлиться до 30 дней. Практика показывает, что в большинстве случаев задержанные таким образом лица не отличают административный арест от предварительного заключения под стражу в связи с уголовным делом, которые полностью отличаются друг от друга, в том числе и права, гарантированные законом. Не все знают, что имеют право обжаловать решение по делу об административном правонарушении в течение десяти дней, а также имеют право на адвоката, переводчика.

Время пока "подозреваемый" находится под административным арестом используется легально лицом, которое ведет расследование по уголовному делу или в случае, когда уголовное дело еще не возбуждено, для сбора необходимых доказательств, в том числе показаний свидетелей, а иногда и для документирования действий, совершенных незаконно. Те же действия проводятся и в случае предварительного заключения под стражу, которое может быть применено только после возбуждения уголовного дела.

Все усилия лиц, ответственных за уголовное дело, направлены на установление конкретных обстоятельств:

- а) событие преступления (время, место, способ и другие обстоятельства совершения преступления);

- b) виновность обвиняемого в совершении преступления;
- c) обстоятельства, влияющие на степень и характер ответственности обвиняемого;
- d) характер и размер ущерба, причиненного преступлением.

Чтобы доказать эти обстоятельства, необходимы определенные доказательства, собранные в соответствии с требованиями Уголовно-процессуального кодекса. Доказательства, собранные другим способом, не могут являться основанием для вынесения приговора и об этом известно всем адвокатам. Отсутствие доказательств означает невиновность с соответствующими последствиями. Как ни странно, но способ сбора доказательств по уголовным налоговым делам является обратной стороной способа их отклонения. Механизм и техника отклонения доказательств, как и их сбор, основываются на показаниях свидетелей, подозреваемого, обвиняемого, заключениях эксперта, вещественных доказательствах, протоколах судебного расследования, различных документах и т.д. **(первый раздел, глава VI Уголовно-процессуального кодекса).**

Наряду с возбуждением уголовного дела, связанного с совершением налогового преступления, органы уголовного расследования имеют право производить обыск на дому, в офисе, изымать предметы и документы, прослушивать телефонные и другие разговоры, производить личный обыск, задерживать и допрашивать подозреваемых лиц, назначать экспертизы, обеспечивать возмещение материального ущерба, арестовывать имущество. Эти действия направлены на сбор доказательств.

В некоторых случаях могут быть использованы доказательства, собранные до возбуждения уголовного дела. Правовые органы могут собирать оперативным путем соответствующие доказательства по специальной методике и специальным способом. Но не всегда судебные инстанции используют их как доказательство, хотя иногда они влияют на вынесение приговора. Признание или отклонение доказательств зависит в значительной степени от способа и обстоятельств, в которых они были собраны, как они преподносятся суду.

Для документирования и доказательства налоговых правонарушений необходимо, чтобы лица, которые их выявляют, имели нужные знания в данной области. Правонарушения подобного рода очень восприимчивы к обвинительным доказательствам. Это объясняется:

- несовершенством законодательства в целом;
- противоречием между разными нормативными актами по смыслу;
- противоречием между нормативными актами государственных органов и законодательством;
- низким качеством проверок, материалов проверок, принятых решений;
- пробелами в законодательстве;
- неправильным толкованием законодательства или его отсутствием;
- другими причинами, известными только лицам, имеющим опыт в данной области.

Сбор или отклонение доказательств по уголовным делам налогового характера осуществляется легко только лицами, которые имеют юридические, бухгалтерские и налоговые знания. В настоящее время в Республике Молдова таких специалистов мало. Но, принимая во внимание, что необходимость государства противостоять налоговым правонарушениям с каждым днем становится более значительным, в ближайшем будущем знания такого рода будут пользоваться спросом во всех областях. Компетентность является важным и актуальным фактором не только для государственных органов, но и для налогоплательщиков.

Встречаются случаи, когда в процессе проверки предприятий выявляются подозрительные обстоятельства, которые предполагают, что совершилось налоговое правонарушение. Теоретически в идеальных обстоятельствах и по закону об этом информируется орган, уполномоченный возбуждать уголовное дело по налоговому правонарушению, но, принимая во внимание, что практика работы и сотрудничество в этой области в настоящее время развивается, не все сообщения принимаются компетентными органами для возбуждения уголовного дела. Поэтому возникает вопрос, на основе каких документов и в каких случаях возбуждается уголовное дело.

Так же, как и в других областях, все начинается на основе некоторых документов, оформленных в соответствии с действующим законодательством. Основанием для возбуждения уголовного дела или отказа в его возбуждении во всех случаях служит только сообщение проверяющего органа с обязательным приложением оформленного акта (протокола) проверки. Дополнительно могут представляться и решение о применении финансовых санкций, а также оригиналы или копии первичных документов, которые подтверждают наличие правонарушения (если они были изъяты у предприятия).

При обжаловании действий проверяющего органа и предъявлении соответствующих доказательств, в момент проверки или до принятия решения или обжалования после его принятия, возбуждение уголовного дела затруднено. Это объясняется тем, что, возможно, были допущены некоторые ошибки проверяющими (ревизорами), иногда законодательство, ведомственные инструкции не конкретны, противоречат другим существующим нормативным документам, на которых основывались обе стороны (проверяющие и проверяемые), а иногда нормативные документы отсутствуют вообще.

Часто в законодательстве используются общие слова, за которыми скрывается разветвленная структура. Так, например, **Закон о бюджете на 1999 год** предусматривает обложение молочных продуктов и хлебобулочных изделий НДС по ставке 8% без конкретного списка продуктов, которые пользуются данной льготой. Это привело к разным трактовкам субъектов этого закона, а именно: считается ли мороженое молочным продуктом или нет?

В результате, сложилась конфликтная ситуация, когда проверяющие при проверке производителей мороженого требовали увеличить обложение их продукции с 8% до 20%. В качестве аргумента приводится тот довод, что мороженое не входит в категорию молочных продуктов.

Теоретически в этих случаях выявлены признаки налоговых правонарушений и может быть возбуждено уголовное дело. Но возникают некоторые вопросы, которые ставят под сомнение аргументы налогового инспектора. Эти вопросы далее входят в компетенцию юристов, которые представляют соответствующие доказательства в судебные инстанции, где будет решаться спор, инициированный проверяющей стороной.

Наряду с документированием выявленных налоговых правонарушений, органы контроля в случае обнаружения признаков преступления могут расширить свою сферу воздействия и на другие предприятия. Кроме того, в зависимости от обстоятельств могут потребовать от проверяемых лиц письменные объяснения, дополнительные документы и изъять их, закрыть доступ в помещения и к товарно-материальным ценностям, ограничить движение транспорта, отобрать пробы продукции (товара), назначить проведение экспертизы, провести инвентаризацию и т.д. Уголовно-процессуальное законодательство предусматривает, что поводом и основанием для возбуждения уголовного дела в связи с совершением налогового преступления является и явка с повинной. На практике такое происходит очень редко. Это связано с латентным характером таких преступлений, т.е. они не видны, пока не выявит проверка. Конечно, есть еще ряд обстоятельств, которые препятствуют явке с повинной. Это зависимость от других лиц, отношений, событий, которые могут повлиять на граждан в случае добровольного сообщения.

Но, несмотря на вышеизложенное, это возможно, т.к. лицо, добровольно сообщившее о совершенном преступлении, имеет ряд существенных преимуществ при вынесении приговора, возможно даже и освобождение от ответственности или даже переход в категорию свидетелей. Это зависит во многом от лиц, проводящих расследование. Следует отличать сообщения о совершенных налоговых преступлениях, полученных в результате явки с повинной от обычного заявления (письменного или устного), т.к. это разные процедуры и имеют разные последствия. Они отличаются субъектами, сообщающих о преступлениях. При явке с повинной сообщение обязательно должно исходить от лица, совершившего или причастного к преступлению. А вариант сообщения через заявления предусматривает, что лицо, сообщившее, не причастно в совершении преступления. Но, несмотря на наличие сообщения путем явки с повинной или заявления граждан о налоговом преступлении, это не всегда достаточно для возбуждения уголовного дела. Связано это с необходимостью проведения документальной проверки, которая обязательно должна подтвердить изложенное в сообщениях.

Налоговые преступления (правонарушения) относятся к категории "беловоротничковых". Основанием для отнесения к этой категории служит факт их совершения преимущественно только должностными лицами (независимо от форм собственности предприятия).

Эти обстоятельства почти всегда усложняют процедуру установления истины. Поэтому согласно статье 100 Уголовно-процессуального кодекса органы дознания обязаны использовать некоторые возложенные на них права, которые переходят в обязанности при поиске и обнаружении признаков налогового преступления. С этой целью проводятся необходимые оперативно-розыскные мероприятия⁴, видеозаписи, кинофотосъемки и звукозапись. Данная работа способствует выявлению конкретных доказательств, о которых известно узкому кругу лиц. И почти всегда преподносится неожиданно, являясь неприятным "сюризмом".

Должностные лица и ответственность

Нарушение налогового законодательства возможно не только действием, но и бездействием. Некоторые противоправные действия или бездействия присущи именно руководителям предприятий или бухгалтерам. Например, статья 1642 Уголовного кодекса Республики Молдова предусматривает конкретные действия по включению в бухгалтер-

ских документах заведомо искаженных данных (эта норма исключает ответственность, если эти действия были совершены по ошибке). Согласно этой статье субъектом правонарушения может быть только работник бухгалтерской службы, так как действия такого характера входят в их "компетенцию". Но это обстоятельство не означает, что исключается ответственность руководителя предприятия, который допускает, настаивает или способствует таким действиям, иногда, выступая как руководитель или даже как исполнитель преступных мероприятий.

Характер и величина ответственности должностного лица определяются и зависят от обстоятельств, при которых совершено налоговое преступление.

В уголовном и административном праве обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность, четко регламентируются **Уголовным и административным кодексами**.

Должностное лицо - это лицо, наделенное в органах публичной власти, на предприятии, в учреждении, организации независимо от вида собственности и организационно-правовой формы, постоянно или временно - в силу закона, по назначению, по выбору или в силу отдельного поручения - правами и обязанностями по осуществлению функций публичной власти, либо действий административно-распорядительного или организационно-хозяйственного характера (**ст. 14 Кодекса об административных правонарушениях**).

Исходя из вышеизложенного, должностными лицами являются и некоторые работники частных предприятий. Они привлекаются к административной и уголовной ответственности за несоблюдение требований правовых актов, выполнение которых входит в их обязанности. Должностные обязанности должностных лиц частных предприятий регламентируются и определяются законами, указаниями, постановлениями, решениями, приказами, инструкциями, издаваемыми и утверждаемыми компетентными инстанциями (Парламентом, Президентом, Правительством, министерствами, департаментами). Некоторые обязанности регламентируются уже при открытии предприятия его уставом.

К примеру, часть должностных обязанностей бухгалтеров и руководителя предприятий регламентируется Законом о бухгалтерском учете, другая часть обязанностей - **Законом о предпринимательстве и предприятиях**, другими нормативными актами. Например, разные виды деятельности (торговля, транспорт, услуги, медицина, строительство, охрана, банки, производство и т.д.) регламентируются по-разному и множеством нормативных актов (лицензирование, порядок налогообложения, льготы, списание или замораживание долгов ит.д.), то есть требуют определенных действий или бездействий. Аналогично регламентируются и обязанности должностных лиц государственных служб, но уже другими нормативными актами, применяемыми только к государственным служащим.

Часто руководители предприятий не разграничивают административную ответственность от финансовой (материальной) ответственности. В результате, допускаются другие нарушения при исполнении решений, постановлений о наложении штрафов, то есть иногда административные штрафы выплачиваются за счет предприятий, что недопустимо.

Встречаются случаи, когда одно должностное лицо совершает множество правонарушений в один и тот же период времени, иногда даже одним действием или бездействием.

Пример. Проверка установила, что на момент контроля предприятие реализовало товар, не располагая лицензией на виды деятельности, отсутствовали ценники и кассовый аппарат, были сокрыты некоторые суммы акцизов на реализуемый оптом табак (итого четыре нарушения).

В таких случаях ответственность наступает за каждое нарушение и по всем нормативным актам, предусматривающим административную и финансовую ответственность в отдельности, а в части сокрытого акциза может быть инициировано и уголовное преследование.

ВНИМАНИЕ!

Административная ответственность может быть подготовительным этапом к уголовному процессу!

По некоторым налоговым уголовным правонарушениям предусмотрена предварительная административная ответственность (ст.164¹ и ст.164⁶ Уголовного кодекса Республики Молдова). Это означает, что должностные лица и граждане привлекаются к уголовной ответственности только в случае, если ранее понесли административную ответственность **за такие же действия**, и, конечно, если не прошел срок.

Лицо, которое в течение года со дня окончания исполнения административного взыскания не совершило новое такое же административное правонарушение, считается не подвергавшимся административному взысканию. Совершение такого же правонарушения по истечении указанного срока заканчивается снова только административным взысканием. Необходимо заметить, что в таких случаях роль играет даже один день, то есть 24 часа. Если по истечении года остался один день и совершено новое такое же правонарушение, то наступает уголовная ответственность. Необходимо заметить, что административные и уголовные налоговые правонарушения не привязаны к юридическому лицу, где оно совершено, а к физическому лицу, которое их совершило (увольнение, уход физического лица с предприятия, где оно совершило административное правонарушение, не освобождает его от ответственности).

Административное производство по делам об административных правонарушениях отличается от уголовно-процессуальной процедуры. Отличительные черты заключаются в нормативном регламентировании процедур производства. Кроме того, они отличаются по срокам, порядку производства, делам, компетентности инстанций, имеющих право рассмотрения и определения вида и размера наказания, порядку сбора доказательств, видам наказаний и др. А обязательность составления документов на все совершаемые действия в процессе производства, соблюдение определенных правил, ознакомление с составленными документами, заинтересованных и причастных к процессу лиц, присущи обоим процедурам.

Всегда при выявлении административного налогового правонарушения составляется протокол об административном правонарушении, в котором обязательно указываются:

- дата и место его составления, должность, фамилия, имя, отчество лица, составляющего протокол;
- сведения о личности нарушителя, место, время совершения и существо налогового правонарушения;
- нормативный акт, предусматривающий ответственность за данные правонарушения;
- фамилии, адреса свидетелей, если они имеются, объяснение нарушителя и другие сведения, необходимые для разрешения дела.

Протокол подписывается лицами, составившими, совершившими административное правонарушение, при наличии свидетелей. При отказе лица, совершившего правонарушение, от подписи в протоколе делается запись об этом.

Лицо, совершившее правонарушение, вправе предоставить дополнительные объяснения, выдвигать замечания, претензии по содержанию протокола или иного документа. А также оно имеет право отказаться от подписи в протоколе, но при этом необходимо изложить мотивы своего отказа (ст. 242 **Кодекса об административных правонарушениях**). Отказ от подписи не освобождает от ответственности (в ст. 242 об этом не сказано, но при отказе это надо знать и учитывать).

¹ Кроме судебных органов некоторые министерства, департаменты, инспекции могут назначить наказание.

² Уголовно-процессуальный кодекс (ст. 73) предусматривает четыре вида мер пресечения.

³ Согласно ст. 104 Уголовно-процессуального кодекса подозреваемое лицо может быть задержано на срок до 24 часов. При отсутствии необходимых доказательств подозреваемый освобождается.

⁴ Действия, регламентируемые специальным **Законом об оперативно-розыскной деятельности**.

2.

Парламент Молдавии одобрил ужесточение наказания за неуплату налогов.

[Последние новости](#) | 08.10 01:42 | Источник "РБК"

В Молдавии будет ужесточено наказание за уклонение от уплаты налогов. Как сообщили РБК в молдавском парламенте, это предусматривают поправки в Уголовный кодекс Молдавии, который накануне одобрили депутаты высшего законодательного органа по инициативе правительства.

Как заявили представители Центра по борьбе с экономическими преступлениями и коррупцией Молдавии, до настоящего времени включение предприятиями и организациями в бухгалтерские, налоговые или финансовые документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения, наказывалось штрафом в размере от 1 тыс. до 2 тыс. условных единиц или лишением свободы на срок до 2 лет, а предложенные правительством поправки предусматривают увеличение размера штрафа, соответственно, до 2 тыс. и 3 тыс. условных единиц, а срок лишения свободы повышается до 3 лет.

Кроме того, в УК Молдавии будет включено новое положение, согласно которому указанное нарушение, совершенное группой лиц по преступному сговору, будет наказываться штрафом в размере от 3 тыс. до 5 тыс. условных единиц или лишением свободы на срок до 6 лет. Нарушители закона в обоих случаях будут лишены также права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок от 2 до 5 лет. В случае юридического лица штраф составит от 3 тыс. до 6 тыс. условных единиц с лишением права заниматься определенной деятельностью или ликвидацией юридического лица.

Согласно поправкам в УК Молдавии, если ранее предусматривалось применять наказание за включение заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо сокрытие других объектов налогообложения в случае, если сумма подлежащего уплате налога превышает 2,5 тыс. условных единиц, то в новой редакции документа предусматривается снижение этой суммы до 1,5 тыс. условных единиц. Поправки направлены на улучшение механизмов борьбы с налоговыми нарушениями со стороны так называемых "фирм-фантомов", из-за фиктивной деятельности которых и нарушения законодательства бюджет Молдавии теряет миллиарды леев. Для вступления в силу изменения должны быть утверждены молдавским парламентом во втором, окончательном чтении.