

TRIAL DEPONATION OF THE PRELIMINARY INVESTIGATION'S TESTIMONIES (COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS)

© 2014

Ghambaryan A.S., head of department in the General Prosecutor's Office of the Republic of Armenia,
Doctor of law

Hovhannisyan A.A., listener in the Prosecutor's School of the Republic of Armenia,
Yerevan, Republic of Armenia

Annotation: In the article there is being discussed one of the most actual problems in the area of criminal procedure – trial deponation of the preliminary investigation's testimonies. In the article there is shown the comparative legal analysis of the trial deponation institute toward the Project of new criminal procedure code of the Republic of Armenia. The comparative legal analysis shows some areas of the discussed problem in several countries, such as Ukraine, United States of America, Moldova, Georgia, Kazakhstan and others, compares legal utilities of the trial deponation. The authors present various models of the deponation systems, contemporaneously comparing them with the model, proposed in the Project. The final section is devoted to the feasibility of implementing the trial deponation system in the new criminal procedure code of the republic of Armenia.

Keywords: criminal procedure, deponation, interrogation, testimonies, announcement, recognition, absenteeism.

УДК 343

УГОЛОВНО-ПРАВОВЫЕ ОСОБЕННОСТИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ, ПОШЛИН ИЛИ ИНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

© 2014

Гежян А.С., соискатель ученой степени кандидата юридических наук кафедры уголовного и уголовно-процессуального права Российско-Армянского (Славянского) университета.
Главный специалист юридического управления при Президенте РА

Республика Армения, Ереван

Аннотация: Статья посвящена некоторым особенностям уклонения от уплаты налогов, пошлин или иных обязательств по уголовному законодательству Республики Армения. В результате исследования автор приходит к выводу, что факт неправильного расчета суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не влечет за собой уголовной ответственности, если будет установлено наличие ошибки в расчетах.

Ключевые слова: Налоги, сборы, пошлины, обязательные платежи, добавочная стоимость, поддельные документы, товарные сделки, злостное уклонение, социальные отчисления, судебная практика.

Далее, сам факт непредоставления документов в срок или же включение в эти документы заведомо ложных сведений автоматически не образует состава преступления.

Более того, при невыплате лишь одного вида налога, сбора или иного обязательного платежа деяние не должно быть квалифицировано по ст. 205 УК РА.

УК РА в нынешней редакции содержит лишь одну статью, напрямую криминализирующую преступление в сфере налоговой деятельности. Речь идет о ст. 205 – злостное уклонение от уплаты налогов, пошлин или иных обязательных платежей. В частности, УК РА предусматривает уголовную ответственность за «злостное уклонение от уплаты налогов, пошлин или иных обязательных платежей путем непредоставления предусмотренных законом отчетов, расчетов или других обязательных документов, считающихся основанием для налогообложения, либо путем включения в данные документы заведомо искажен-

ных данных». Причем данное деяние является преступлением, если оно совершено в крупных либо особо крупном размере. В качестве наказания армянский законодатель предусмотрел штраф в размере от двухтысячекратного до трехтысячекратного размера минимальной заработной платы, либо лишение свободы – на срок от двух до пяти лет за обычный состав, и только лишение свободы на срок от пяти до десяти лет, причем с конфискацией имущества – за квалифицированный состав.

Состав преступления, предусмотренный ст. 205 УК РА, материальный, что означает, что для квалификации содеянного по данной статье УК указанные действия/бездействие должны привести к неуплате налогов и (или) сборов в крупном/особо крупном размере.

Понятие крупного размера раскрывается в ч. 3 ст. 205. Под таковым признается сумма (стоимость), непревышающая от двухтысячекратного до пятнадцатитысяче-

кратного размера минимальной заработной платы, установленной на момент совершения преступления.

В ч. 2 ст. 205 УК предусматривается более строгая ответственность за уклонение от уплаты налогов или сборов, совершенное в особо крупном размере. При этом особо крупным размером, в соответствии с ч. 3 ст. 205, понимается сумма, превышающая пятнадцатикратный размер минимальной заработной платы, установленной на момент совершения преступления. Отметим, что в ст. 205 не содержится каких-либо иных критериев, таких как срок неуплаты.

Анализ субъективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 205 УК РА, показывает, что преступление может быть совершено только умышленно, причем с прямым умыслом, что предполагает, что лицо осознавало и желало наступления последствий преступного деяния. Это обязывает органы, осуществляющие судебное преследование, не только установить факт неуплаты, но и доказать противозаконность действий налогоплательщика и наличие прямого умысла, направленного на уклонение от уплаты налога. Следовательно, применительно к преступлению, предусмотренному ст. 205 УК РА, составообразующим может признаваться только такое деяние, которое совершается с прямым умыслом и направлено на уклонение от уплаты налога в нарушение установленных законодательством правил. Таким образом, факт неправильного расчета суммы налога, подлежащего уплате в бюджет, не влечет за собой уголовной ответственности, если будет установлено наличие ошибки в расчетах.

Формулировка, используемая в ст. 205 УК РА, раскрывает такой признак объективной стороны, как способ совершения преступления, а именно: а) путем непредставления предусмотренных законом отчетов, расчетов или других обязательных документов, считающихся основанием для налогообложения, и б) путем включения в данные документы заведомо искаженных данных. Соответственно, если даже имело место уклонение от уплаты налогов, пошлин или иных обязательных платежей, однако это было совершено не способом, упомянутым в ст. 205, данное деяние не может быть квалифицировано по данной статье УК за отсутствием состава преступления. Не будет и состава преступления, если нанесенный ущерб меньше суммы, определенной в ч.3 ст. 205 в качестве крупного/особо крупного размера. Это позволяет сделать вывод, что сам факт непредоставления документов в срок или же включение в эти документы заведомо ложных сведений автоматически не образует состава преступления.

Толкование текста ст. 205 позволяет сделать вывод, что она подлежит применению как в случае неуплаты налогов, так и таможенных сборов, других платежей. Однако для того, чтобы определить объект преступления, самой статьи будет не достаточно. Необходимо обратиться к налоговому и таможенному законодательству. Так, Закон РА «О налогах» раскрывает понятие налога и его виды. А ст. 12 выше упомянутого закона раскрывает виды налогов в РА, причем делит их на государственные и местные налоги. Более детально выше обозначенные виды государственных налогов представлены в отдельных законодательных актах, а именно: Закон «На добавленную стоимость», Закон «О подоходном налоге», Закон «О налоге с прибыли», Закон «Об акцизном налоге».

Анализ диспозиции статьи говорит о том, что она подлежит применению не в отношении неуплаты одного

налога, а налогов, пошлин и других обязательных платежей. Ныне действующая редакция ст. 205 УК РА допускает возможность привлечения к ответственности и суммирование нанесенного ущерба по всей совокупности налогов и сборов, от уплаты которых лицо уклонилось. Предполагается, что крупный/особо крупный размер ущерба будет определяться по совокупности всех невыплат, а не выплаты отдельно взятого налога. Более того, при грамматическом толковании уголовного закона, можно заключить, что при невыплате лишь одного вида налога, сбора или иного обязательного платежа деяние не должно быть квалифицировано по ст. 205 УК РА. Данный вывод подтверждается также и судебно-следственной практикой РА. Так, во всех проанализированных уголовных делах обвиняемым было вменено уклонение от выплаты налога на добавочную стоимость (НДС), подоходного налога.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 205 УК РА, является вменяемое физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста. Однако данных признаков (вменяемость и достижение шестнадцатилетнего возраста) недостаточно для того, чтобы признать виновным в совершении уклонения от уплаты налогов и (или) сборов. В диспозиции ст. 205 УК РА не указано, что уклониться от налогообложения должно только то лицо, у которого возникает обязанность по уплате налога и (или) сбора, и которое признается налогоплательщиком. Вне зависимости от того, в результате, чьих действий произошло уклонение от уплаты налогов, ущерб, понесенный казной, остается одинаковым.

Интересным в данном свете является дело М.А. Последнему было предъявлено обвинение по ст. 189 (3) и 205 (1) УК РА за то, что он в мае 2011 г. основал ООО на имя своей сестры С.А. и фактически управлял деятельностью данного ООО. В отдельных случаях М.А. предоставлял поддельные документы без поставки товаров, в результате чего государству был причинен ущерб в особо крупном размере. Кроме того, он заключал товарные сделки, о которых не предоставил предусмотренные законодательством отчеты, расчеты и другие обязательные документы, являющиеся основанием для налогообложения, злостно уклоняясь от уплаты налогов в крупном размере. В частности, ему вменялось то, что он в 2011 году по нескольким эпизодам занимался лжепредпринимательством, в частности, в обмен на обещанный процент от сделки предоставлял счет-фактуры о реализации товаров на крупные суммы без доставки товаров. В другом инкриминируемом случае М.А. заключил товарные сделки с другим ООО и от имени ООО своей сестры выписал счет-фактуры на имя партнерского ООО. Однако не составил предусмотренных законом отчетов относительно налога на прибыль и НДС, образуемых за счет оборота данных счет-фактур, и не сдал их в территориальное подразделение Комитета государственных доходов, и тем самым уклонился от выплаты налогов в крупном размере. В случае М.А. нанесенный государством ущерб исчислялся следующим образом: налоги 3 280 000 + пеня 1 795 800 + штраф 3 608 000 драмов. В итоге за нанесенный ущерб в 8 683 800 драмов ему была вменена ст. 205 (1) УК РА.

Дело М.А. интересно еще и тем, что пока он находился под следствием по данному делу, его успели осудить по тем же статьям УК: 189 (3) и 205 (1) за другие аналогичные деяния в Армавирском суде и назначили наказание в виде лишения свободы сроком на 4 года и штрафов (по 205 статье) в 2 млн. драмов. В итоге М.А. был признан виновным в инкриминируемых деяниях и осужден к 4 годам лишения

свободы по 189 (3) статье и 2 годам лишения свободы по ст. 205 (1) (путем частичного сложения в итоге — к 5 годам лишения свободы за это деяние и в общем итоге по двум приговорам — к 6 годам лишения свободы и штрафу в размере 2 млн. драмов). Примечательно, что Генеральная прокуратура РА также принесла гражданский иск в рамках уголовного судопроизводства, и суд удовлетворил его полностью, постановив взыскать с М.А. в пользу государственного бюджета почти 30 млн. драмов для возмещения материального ущерба, причиненного преступлением.

Анализ судебной практики показал, что в основном вменяются уклонение от уплаты следующих видов налогов: НДС, налог на прибыль, сюда же включаются пени и штрафы за нарушение ст. 23 и 25 Закона «О налогах». Иногда к данному стандартному списку добавляется неуплата обязательных социальных платежей, которые работодатель обязан вносить за каждого сотрудника. Так, к примеру, в другом деле ему было предъявлено обвинение по ст. 205 за то, что он не уплатил НДС, подоходный налог, налог на прибыль, а также в течение года нарушал правила оборота наличными средствами, превысил допустимый законом максимум на 142 млн. драмов, предусмотренный ст. 6 (1) Закона «О кассовых операциях», 5% от которых составило 7 083 300 драмов РА, за что обязан выплатить огромный штраф. Помимо этого, подсудимый вдвое снизил зарплаты своих работников с целью вдвое уменьшить суммы обязательных социальных отчислений.

В другом случае директору ООО было предъявлено обвинение по ст. 205 (2) и 189 (2) за то, что он в течение нескольких месяцев приобретал фальшивые счет-фактуры у разных ООО без получения товара на крупную сумму 42 478 500 драмов, которые использовал в качестве документов для обоснования расходов и при расчете НДС за 2010 год и подоходного налога за 2010 год. В результате посредством указания заведомо неверных данных в отчеты по НДС не заплатил налогов на сумму 47 761 084 драмов. Более того, в течение нескольких месяцев ООО указывало формально зарплату двоих наемных работников вдвое ниже фактической и соответственно перечислило вдвое меньше обязательных социальных платежей. Помимо этого, ООО неверно указало налоговый счет другого ООО в своей уточненной справке, ежемесячно подаваемой в компетентные органы, в результате чего сумма НДС была занижена. Тем самым была нарушена ст. 43 закона «О НДС», предусматривающая, что в случае неуплаты суммы НДС, которая должна быть уплачена в бюджет, посредством ее занижения, подлежит взысканию как сокрытая сумма НДС, так и штраф в размере 50% от сокрытой суммы НДС. А согласно ст. 25 Закона «О Налогах», в случае неправильного расчета НДС на ООО накладывается штраф в размере 10% от суммы, не уплаченной или не доплаченной в результате неправильного расчета. По итогам судебного разбирательства подсудимый был признан виновным и с него была взыскана как сумма неуплаченных налогов и других обязательных платежей, так и штрафы и пени.

В судебной практике последних лет имеются также случаи, когда уголовное преследование прекращается либо подсудимый оправдывается.

Примером прекращения уголовного преследования может служить дело Г.С., которому было предъявлено обвинение в том, что он, будучи директором ООО (в одном ООО *de facto*, в другом — *de jure*), в 2007–2009 годы по предварительному сговору уклонялся от уплаты налогов

посредством предоставления заведомо неверных отчетов и причинил общий ущерб в размере 47 945 970 драмов (налоги и другие обязательные платежи), и инкриминировались деяния, предусматриваемые ст. 189 (3) и 38-205 (1) УК РА. Подсудимый без поставки товаров и предоставления услуг представлял другому ООО фальшивые бухгалтерские документы относительно предоставления услуг и поставки товаров на общую сумму 40 071 000 драмов, которые были внесены в отчетность данного ООО, чем государству был нанесен ущерб в особо крупном размере: 11 512 400 драмов. Более того, по предварительному сговору с директором другого ООО — Б.К., который обещал Г.С. 10% от суммы, последний без поставки товаров выписал 17 счет-фактур с целью содействовать Б.К. в сокрытии налогов в крупном размере, в результате чего Б.К. уклонился от уплаты налогов в размере 6 100 000 драмов, чем государству был причинен ущерб в особо крупном размере. В ходе судебного разбирательства Г.С. погасил материальный ущерб от преступления, а также штрафы и пени, что согласно ст. 189 (5), является основанием для прекращения уголовного преследования по ст. 189. Суд, основываясь на ст. 35 (1)(12) УК РА, согласно которой уголовное преследование, в том числе и на этапе судебного процесса, должно быть прекращено, если лицо в силу положений Общей части УК подлежит освобождению от уголовной ответственности, а также на ст. 72 (1) УК РА, гласящей, что в случае совершения преступления небольшой тяжести или средней тяжести в первый раз лицо может быть освобождено от уголовной ответственности, если лицо после совершения преступления добровольно явилось с повинной, содействовало раскрытию преступления, возместило или другим образом загладило ущерб, причиненный преступлением. В стадии досудебного производства ущерб, причиненный совершением деяния, предусмотренного ст. 189 (3) в размере 11 512 400 драмов, а также ст. 189 (3) и 38-205 (1) в размере 10 062 514 драмов, был полностью возмещен Г.С. В результате суд решил прекратить уголовное преследование в отношении Г.С. по двум эпизодам по ст. 189 (3) и одному эпизоду по ст. 38-205 (1). Однако Г.С. был все-таки признан виновным и осужден по остальным инкриминируемым эпизодам, в том числе и по факту уклонения от уплаты налогов, в результате чего был причинен ущерб в особо крупном размере.

Заслуживает особого внимания и дело А.Г. Согласно обвинительному заключению, А.Г. являлась директором ООО, которое предоставляло бухгалтерские услуги с 2009 года. Одновременно с этим, по мнению обвинения, А.Г. также являлась учредителем и совладельцем другого юридического лица. Несмотря на это, в нарушение закона, А.Г. не предоставляла расчет НДС, а предоставила расчет по упрощенной процедуре, в нарушение закона, и не доплатила в бюджет крупную сумму. Следствие посчитало, что А.Г. посредством уклонения от уплаты налогов нанесла ущерб государству в размере 2 702 100 драмов. Однако А.Г. своей вины не признала и утверждала, что хотя и являлась учредителем и владельцем ООО, однако в 2008 году передала свою долю второму совладельцу, что было отражено в протоколе собрания участников ООО от 05.03.2008г., и самостоятельно учредила другое ООО. С тех пор никакого отношения к первому ООО она не имеет, а значит, имеет право выплачивать налоги по упрощенной схеме. Несмотря на возражения стороны обвинения, суд счел вину А.Г. в совершении деяния, предусмотренного ст.

205 (1), недоказанной и оправдал ее за отсутствием состава преступления. Суд, в частности, подчеркнул, что сам по себе факт уклонения от уплаты налогов, пошлин и других обязательных платежей путем непредоставления предусмотренных законом отчетов, расчетов или других обязательных документов, считающихся основанием для налогообложения, либо путем включения в данные документы заведомо искаженных данных не может считаться преступлением, а для квалификации деяния в качестве преступления необходимо, чтобы данное лицо злостно уклонялось от уплаты налогов, пошлин и других обязательных платежей в крупном либо особо крупном размере. Суд также отметил, что особую значимость в подобного рода делах представляет тот факт, какого рода доказательства представляются для обоснования вины. Фактически основным аргументом стороны обвинения против А.Г. был тот факт, что последняя, будучи совладельцем двух ООО, не имела права платить налоги по упрощенной схеме, и должна была подавать и другие документы, включающие также и первое ООО. Суд посчитал, что обвинение не доказало, что А.Г. *de jure* или хотя бы *de facto* оставалась совладельцем первого ООО. Более того, суд решил, что тот факт, что «Договор об отчуждении доли в ООО со стороны участника» не был зарегистрирован вторым совладельцем, в пользу которого отчуждение имело место, не может повлечь ответственности А.Г., так как не было доказано, что А.Г. знала или могла знать, что второй совладелец не зарегистрировал договор отчуждения. Соответственно, А.Г. была убеждена, что имеет право на выплату налогов по упрощенной процедуре. Один лишь факт того, что в государственном реестре юридических лиц не была оформлена перерегистрация, не служит доказательством того, что А.Г. осознанно и явно искажила отчеты и расчеты и злостно уклонилась от уплаты налогов.

Согласно данным, опубликованным Судебным департаментом, за первое полугодие 2013 года в суды РА по ст. 205 УК РА поступило всего 1 дело, решение по которому пока не принято. В 2012 году суды РА приняли в производство 22 дела, помимо этого были рассмотрены 18 дел, не завершённых в 2011 году, и только по 19 из них был вынесен приговор, а в 3 случаях было принято решение прекратить уголовное преследование.

Анализ судебной практики за 2010-2012 годы в судах РА показал, что судебная практика в Армении не раскрывает понятия злостности, в том числе злостности уклонения от уплаты налогов, пошлин или иных обяза-

тельных платежей, следствием чего является отсутствие единообразной практики привлечения к уголовной ответственности за совершение данного деяния.

Изучив судебную практику по ст. 205 УК РА, мы пришли к выводу, что по данной статье к ответственности в Армении привлекаются руководители юридического лица (директор) или лица, фактически осуществляющие данные функции, где формально директором выступает другое лицо. Примечательно также, что в большинстве случаев помимо ст. 205 вменяется также совершение деяния, предусмотренного ст. 189 – лжепредпринимательство, хотя имеются случаи, когда вменялась только лишь ст. 205 УК РА.

Примечательно, что во всем изученных делах сторона обвинения включала штрафы и пени в размер нанесенного ущерба, окончательная сумма которого получалась путем сложения неуплаченной суммы налогов пеня штраф.

Мы также отметили, что несмотря на то, что санкция части 1 ст. 205 УК РА не предусматривает конфискацию, в отличие от ч.2 ст. 205, на практике в любом случае сумма нанесенного государству ущерба возмещается либо путем подачи гражданского иска (если обвинение по ч.1 ст. 205), либо требованием конфискации имущества в размере причиненного ущерба (если обвинение по ч.2 ст. 205).

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Дубовицкий Р.В. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с организации. Дис. ... к.ю.н. М., 2004. С. 98.
2. Кучеров И.И., Соловьев И.Н. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Комментарий / Под ред. проф. И.И. Кучерова. — М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2004. - С. 49.
3. Уголовное дело № 0006/01/13. Проходило в порядке ускоренного производства.
4. Уголовное дело 0119/01/12.
5. Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / Под ред. К.К. Саркисова. - М.: Издательско-консультационная компания «Статус-Кво 97», 2004.- С. 116.
6. Яни П.С. Криминальное банкротство. Статья вторая. Банкротство преднамеренное и фиктивное // Законодательство. - 2000. - № 3.
7. Клепицкий И.А. Эволюция норм об ответственности за уклонение от уплаты налогов // Законодательство. — 2004.

LEGAL PECULIARITIES OF EVASIONS OF TAX, FEES AND OTHER CHARGES

© 2014

Gyozhgyan A.S., applicant degree of Candidate of Legal Sciences of the Criminal and Criminal Procedure Law of Russian- Armenian (Slavonic) University.

Annotation: The article is devoted to some peculiarities of evasion of taxes, duties or other obligations under the criminal legislation of the Republic of Armenia. Based on the study the author concluded that the fact of the incorrect calculation of the amount of tax payable to the budget, does not entail criminal liability, if it has been proven that there is an error in the calculations. Furthermore, the fact of not providing the documents on time, or the inclusion of false information in the documents, does not automatically constitute a crime. Moreover, if only one type of tax wasn't paid, it can also be fee or other mandatory payment, the act must not be qualified under the Art. 205 of RA Criminal Code.

Keywords: taxes, fees, duties, mandatory payments, value added, fake documents, trade deals, willful evasion, social security contributions, judicial practice.