

№ 4(83) 2021 НАУЧНЫЙ ВЕСТНИК
Омской академии МВД России
научно-практический журнал издается с
июня 1995 г. Выходит четыре раза в год

УДК 343.98.067

Особенности установления формы вины при расследовании налоговых преступлений

Карнович Сергей Анатольевич, кандидат юридических наук доцент, Заместитель
начальника Омской академии МВД России

Омская академия МВД РФ, 644092, г. Омск, пр. Комарова, 7

E-mail: karnovich07@mail.ru

Sergey Karnovich, PhD in Law,

Deputy Head of the Omsk Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia

Omsk Academy of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, 7 Komarova

Ave., Omsk, 644092

E-mail: karnovich07@mail.ru

Киселёв Евгений Александрович, кандидат юридических наук доцент, доцент кафедры
криминалистики

Московская академия СК РФ, Хабаровский филиал, 680006, Россия, Хабаровский край,

г. Хабаровск, ул. Ангарская, 11, оф. 307

E-mail: keajin@gmail.com

Kiselyov Evgenii PhD in Law

Khabarovsk Branch of the Moscow academy of the Investigative Committee 680006, Russia,

Khabarovskii krai, g. Khabarovsk, st. Angarskaya, 11, of. 307

E-mail: keajin@gmail.com

Казачек Елена Юрьевна старший преподаватель, кафедра криминалистики,

Московская академия СК РФ, Хабаровский филиал, 680006, Россия, г. Хабаровск, ул.

Ангарская, 11, оф. 303

E-mail: dobrychkaa@mail.ru

Kazachek Elena

Khabarovsk Branch of the Moscow academy of the Investigative Committee 680006, Russia,

g. Khabarovsk, st. Angarskaya, 11, of. 303 dobrychkaa@mail.ru

Аннотация: Объектом исследования «Особенности установления формы вины при расследовании налоговых преступлений» выступает методика расследовании налоговых преступлений. Предметом исследования выступают особенности установления умышленного характера деяния при расследовании данного вида преступлений. Актуальность установления умысла при расследовании налоговых преступлений обуславливает контент анализ судебно-следственной практики расследования подобных преступлений в различных регионах Российской Федерации. В ходе проведенного исследования применялись общенаучные методы диалектики, анализа, обобщения, а также специально-научные методы сводки и группировки. Все это позволяет выявить типичные проблемы уста-

новления вины при совершении данных деяний. Принятие следователем законного решения о наличии умысла налогоплательщика на совершение налогового преступления, констатирует, какие именно незаконные действия налогоплательщика привели к его совершению. В этих целях, следователю необходимо собрать весомые доказательства, которые бы прямо свидетельствовали о намерении налогоплательщика причинить вред бюджетной системе Российской Федерации. В ходе проведенного исследования выявлены наиболее типичные обстоятельства, указывающие на умышленный характер совершения действий налогового правонарушения. Все это позволило сформулировать предложения, направленные на совершенствование деятельности органов предварительного следствия, специализирующихся на расследовании налоговых

преступлений.

Ключевые слова: налоговое преступление; налогоплательщик; следователь; налоговый орган; налог; прямой умысел; установление умысла, Следственный комитет; уклонение от уплаты налогов; расследование преступления.

Несмотря на спад числа выявляемых налоговых преступлений, отчасти являющимся следствием государственной установки на снижение административного давления на бизнес и, как результат, ежегодным уменьшением контрольных мероприятий со стороны налоговых органов, количество возбужденных уголовных дел в налоговой сфере практически не изменилось¹.

В соответствии со ст. 110 Налогового Кодекса Российской Федерации виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние как умышленно, так и по неосторожности. Налоговое законодательство предусматривает две формы вины при совершении налоговых правонарушений: умысел, когда лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия); и неосторожность, когда лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. При этом вина организации в совершении налогового правонарушения, в соответствии с Налоговым законодательством, определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Рассматривая уголовно-наказуемые деяния, предусматривающие ответственность за налоговые преступления необходимо отметить, что правовая конструкция уголовного закона предполагает в качестве обязательного элемента субъективной стороны – наличие вины в виде прямого умысла. Иными словами, действия лица по неуплате налогов в бюджет Российской Федерации, признаются виновными, если такие противоправные деяния совершаются преднамеренно, с целью полной или частичной неуплаты налогов. Необходимо отметить, что различным аспектам умысла посвящались работы ученых России как до революционного периода: Н.С. Таганцев [1], Г.С. Фельдштейн[3, 4]. При этом юридическая наука уголовного права получила развитие в советский период в части рассмотрения различных аспектов субъективной стороны. Ее положения стали предметом изучения многих видных ученых криминологов. В современной уголовно-правовой доктрине продолжают исследования в области субъективной стороны и непосредственно вины такими учеными как В.А. Нерсесян[4], А.И. Рарог[5] и другими. В криминалистике отдельные общетеоретические аспекты установления вины рассматриваются в работах таких исследователей как: А.Ф. Волынский[6], Е.П. Ищенко[7] и других. Уголовно-процессуальные аспекты доказывания вины при расследовании данного рода преступлений рассматривались в работах В.В. Дубровина[8], С.В. Лукашевича[9].

Вместе с тем, работы, посвященные установлению форм вины при расследовании налоговых преступлений в российской криминалистической науке, в настоящее время, практически отсутствуют. Данное обстоятельство актуализирует рассматриваемую проблему, поскольку выработка практических рекомендаций на основе ана-

¹ Состояние преступности в России за январь - декабрь 2020 года. Генеральная прокуратура Российской Федерации. Главное управление правовой статистики и информационных технологий. Москва, 2021.

//[Электронный ресурс] <https://d-russia.ru/wp-content/uploads/2021/02/december.pdf> (дата обращения: 20.05.2021).

лиза и обобщения эмпирического материала позволит совершенствовать правоприменительную практику.

Как справедливо отмечает профессор Е.С. Дубоносов «Умысел лица на совершение налогового преступления в следственной практике подлежит установлению на основании всей совокупности обстоятельств его совершения[10]». Соглашаясь с этим утверждением, необходимо отметить, что действия следователя, направленные на установление умысла на совершение налогового преступления, не могут ограничиваться лишь простым перечислением сделок, в результате заключения которых, налогоплательщиком была получена необоснованная налоговая выгода или установление возможного влияния фактов подконтрольности на условия и результат экономической деятельности юридического лица.

Для принятия законного решения о наличии умысла у конкретного налогоплательщика следователь должен доказать, что именно незаконные действия налогоплательщика привели к совершению правонарушения, а также собрать доказательства, которые бы свидетельствовали о намерении причинить вред бюджету страны.

Как свидетельствуют результаты опросов, проведенных среди слушателей курсов повышения квалификации – руководителей следственных органов и следователей следственных управлений Следственного комитета Российской Федерации, дислоцирующихся на территории Дальневосточного федерального округа, специализирующихся на расследовании налоговых преступлений, в ходе расследования уголовных дел, возникают определенные трудности, одной из которых является установление у конкретного налогоплательщика вины в форме прямого умысла на совершение налогового преступления².

Проведенный анализ следственной и судебной практики, показывает, что как

правило, типичными примерами умышленных действий совершения налогового правонарушения, являются: Во-первых, предоставление документов в налоговый орган для получения необоснованной налоговой выгоды от имени контрагентов, которые оформлялись лицами, находящимися в взаимосвязи с налогоплательщиком. То есть действий, направленных на построение искусственных, договорных отношений. Во-вторых, предоставление в налоговый орган документов, подтверждающих заключение крупных сделок с юридическими лицами - контрагентами, включенными в ЕГРЮЛ позднее даты сделки. В-третьих, предоставление в налоговый орган к вычету НДС затрат, входящих в профессиональный налоговый вычет, несмотря на отсутствие исполнения как самой сделки, так и непосредственного участия контрагента в ней. В-четвертых, создание налогоплательщиком, входящим в группу компаний, резидента особой экономической зоны, и передача ему производственных активов, то есть создание имущественного комплекса и схемы возврата аренды промышленных помещений для получения необоснованной налоговой выгоды. В-пятых, перечисление налогоплательщиком на расчетные счета юридических лиц, не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность денежных средств с целью их обналичивания. В-шестых, создание налогоплательщиком совместно с взаимозависимыми контрагентами схемы по недопущению превышения предельного лимита денежных средств, в целях сохранения права на применение упрощенной системы налогообложения. В-седьмых, имитация реальной экономической деятельности подставных фирм, так называемых фирм-однодневок.

Указывающими на организацию, выступающую в качестве подставной фирмы – однодневки являются следующие характерные признаки: директора, учредители

² Были опрошены: слушатели курсов повышения квалификации Хабаровского филиала ФГКОУ ВО «Московская академия Следственного комитета Российской Феде-

рации» – следователи следственных отделов СУ СК России по ДФО. Всего было опрошено 168 сотрудников, опрос проводился с 12.01.2015 по 24.12.2020 г.

являются массовыми (на них зарегистрировано большое количество юридических лиц); по месту юридических адресов, как правило, фирмы фактически отсутствуют; основные средства (активы) на предприятии отсутствуют; как правило, никакого движимого и недвижимого имущества нет; организации не представляют налоговую отчетность либо предоставляют нулевую налоговую отчетность; по основным расчетным счетам операции отсутствуют либо незначительные (отсутствие операций по получению денежных средств на выдачу заработной платы, по оплате коммунальных услуг, арендованных площадей, по перечислению в бюджет НДС); проводятся сделки (например, покупка транспортных средств, недвижимости), однако операций по счетам нет и самих объектов также нет; допрошенные директора предприятий либо отрицают своё отношение к данным организациям, либо они созданы фиктивно по их паспортам; на документах, послуживших основаниями для их отражения в налоговых декларациях, подписи директоров фирм и печати являются фиктивными.

Следует учесть, что для следователя, основанием для возбуждения уголовного дела может служить только установление виновности конкретного налогоплательщика.

В связи с этим, в ходе проведения проверки следует разделять, когда неуплата или частичная неуплата налоговых платежей налогоплательщиком может быть результатом арифметической или технической ошибки, не образующей состава налогового преступления.

Обстоятельства, исключающие вину налогоплательщика оговорены в ст. 111 НК РФ. Неосторожное налоговое правонарушение можно признать, когда к нему привела в том числе, низкая квалификация либо временная нетрудоспособность бухгалтера организации.

В качестве примера в доказывании умысла на совершение налогового преступления можно привести положительную практику расследования уголовного дела по ч. 1 ст. 198 и ч. 1 ст. 303 УК РФ. В рамках

расследования уклонения от уплаты налогов с физического лица в результате незаконного применения налогового вычета по поддельным счетам-фактурам выявлен факт фальсификации доказательств по гражданскому делу.

Так, индивидуальный предприниматель П. в качестве средства совершения преступления приискал изготовленные при неустановленных обстоятельствах заведомо подложные документы (договор поставки, счета-фактуры и квитанции об оплате товара), касающиеся финансово-хозяйственных взаимоотношений со сторонней организацией и предоставляющие фиктивное право на получение налогового вычета, а когда в ходе выездной проверки факт неуплаты налогов был выявлен и принято решение о привлечении его к налоговой ответственности, представил почтовым отправлением в Арбитражный суд заявление о признании недействительным соответствующего решения, приложив к нему в качестве доказательств копии указанных выше подложных документов. Затем, участвуя в судебном заседании в качестве заявителя, лично поддержал своё заявление, а также сообщил суду ложные и не соответствующие действительности сведения о якобы имевших место финансово-хозяйственных взаимоотношениях с организацией. Изучение следователем материалов гражданского дела позволило установить, что в суд представлены документы, аналогичные имеющимся в расследуемом уголовном деле и ранее проверенные путем допросов лиц, указанных в качестве контрагентов.

Чаще всего, следователи, в качестве доказательств наличия умысла, устанавливают следующие обстоятельства: перечисление денежных средств; не перечисленных в качестве НДС; их перечисление в качестве оплаты по контрактам; погашение кредитов предприятия; необоснованные займы третьим лицам; фиктивный вывод денежных средств под различными предлогами; необоснованное приобретение движимого и недвижимого имущества, том числе, без его поставки либо его перепродажа среди аффилированных лиц.

Например, по уголовному делу по факту неисполнения обязанностей налогового агента, являясь директором ООО1, действуя из личного интереса, выразившегося в стремлении погасить имеющуюся кредиторскую задолженность ООО1 перед кредитными организациями, где М. как физическое лицо являлся поручителем, а также в предоставлении беспроцентных займов ООО2, где М. также являлся директором, с целью поддержания благополучного финансового состояния и извлечения прибыли данной организацией, а также иным организациям, с целью создания перед руководителями организаций, мнения о себе, как способном и эффективном управленце и надежном деловом партнере, направил на погашение имеющейся задолженности по кредитам в кредитных организациях, а также на предоставление беспроцентных займов Удержанные из дохода работников ООО1 в качестве НДФЛ денежные средства в размере 3786194 рублей.

Приговором районного суда М., признана виновной в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 199.1 УК РФ, ей назначено наказание³.

Вместе с тем, нередко об отсутствии преступного умысла на совершение налогового преступления, свидетельствуют установленные в ходе расследования уголовного дела такие обстоятельства, выявляемые в ходе расследования налоговых преступлений, которые подтверждают, что деятельность руководителей организаций по распределению финансовых средств была направлена не на уклонение от уплаты

налогов, а например, на исправление сложного финансового положения их организации, от результатов деятельности, которой зависит соблюдение прав и законных интересов неопределенного круга лиц⁴.

Например, по ст. 199.1 УК РФ (неисполнение обязанностей налогового агента) судом оправдан руководитель И., которая, по мнению следствия, в личных интересах дальнейшего функционирования предприятия, увеличения доходности деятельности ООО, сохранения положения руководителя, получения высокой заработной платы, не исполнила обязанности налогового агента по перечислению НДФЛ. Судом указано, что И. использовала денежные средства в качестве оборотных средств, направляла их на оплату производственных нужд, в том числе для расчетов с поставщиками и подрядчиками, на погашение кредитов и займов. О сложном финансовом положении были осведомлены учредители предприятия. Каких-либо доказательств стремления извлечь выгоду неимущественного характера, вызванную карьеризмом и желанием сохранить за собой руководящую должность, по которой возможно было получать высокий доход, в материалах дела не представлено⁵.

Доводы о наличии крайней необходимости у налогоплательщика нередко судами усматриваются также при сокрытии им имущества либо денежных средств от их взыскания в счет уплаты недоимки по налогам (ст. 199.2 УК РФ), что обосновывается необходимостью сохранения работоспо-

³ Приговор Индустриального районного суда г. Барнаула Алтайского края по уголовному делу 1-268.//[Электронный ресурс]. URL: <http://sudpraktika.ru/precedent/439977.html>. (дата обращения: 20.05.2021).

⁴ Письмо ФНС России от 13.07.2017 №ЕД-4-2/13650@ «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях лиц налогоплательщиков, направленных на не-

уплату налогов (сборов) (вместе с «Методическими рекомендациями «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утв. СК России, ФНС России)// Учет, налоги, право. Официальные документы. 26.09-02.10.2017. № 35

⁵ Приговор судебной коллегии по уголовным делам Свердловского областного суда по делу 22-7104 2017.//[Электронный ресурс]. URL: <https://sudact.ru/regular/doc/wOTF2Nh2pU1Q/>(дата обращения: 20.05.2021)

способности организации, рабочих мест, статусом градообразующего предприятия, обеспечением бесперебойного предоставления населению коммунальных и транспортных услуг, выполнением государственного оборонного заказа и т.д.

Однако, судебная практика показывает, что институт крайней необходимости, в ходе установления вины в совершении налогового преступления, не всегда соответствует всем необходимым условиям, регламентированным ст. 39 УК РФ.

Так, суд, при вынесении обвинительного приговора в отношении директора МУП не признал крайней необходимостью поддержание производственного процесса и сохранение рабочих мест на предприятии, выполняющим гособоронзаказ. В приговоре, суд указал, что сумма сокрытых денежных средств значительно превышала стоимость работ, проведенных предприятием по подготовке к отопительному сезону. При этом, кредиторская и дебиторская задолженность складывалась на протяжении длительного времени, а мер по отсрочке или рассрочке уплаты недоимки директор не предпринимал. Суд, исследовав имеющиеся в деле доказательства пришел к выводу, что опасность, устраняемая в рамках крайней необходимости, должна быть непосредственной, то есть создающей такие условия, при которых немедленное не устранение этой опасности приведет к причинению вреда охраняемых законом интересам личности, общества или государства⁶.

Таким образом, по смыслу закона, характерной чертой опасности при крайней необходимости является ее стихийность и неуправляемость, чего судом установлено не было и доводы защиты признаны несостоятельными.

Вопросы погашения задолженности по заработной плате также могут представлять сложности при доказывании умысла по ст. 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества от взыскания за

счет задолженности по налогам). В ходе расследования, уголовного дела, возбужденного по признакам ст. 199.2 УК РФ было установлено, обвиняемый директор ООО, имея возможность погасить просроченную задолженность предприятия по налогам, воспрепятствовал ее взысканию, сокрыв тем самым 3 млн.руб. Как установил суд, все денежные средства, поступавшие в кассу общества, были израсходованы на заработную плату работникам. Суд посчитал неустановленным умысел подсудимого на сокрытие денежных средств и тем самым факт злоупотребления правом, а также совершение мнимых сделок и иных неправомерных действий при обращении с просьбой об оплате третьим лицам.

При рассмотрении уголовного дела о преступлении, предусмотренном ч.2 ст. 199.2 УК РФ, суд установил, что у подсудимого отсутствовал умысел на сокрытие денежных средств, так как на движение в оборот расчетных счетов общества осуществлялось в соответствии с многолетней устоявшейся практикой в рамках агентского договора, заключенного при предыдущем руководстве задолго до образования недоимки. Все поступающие от дебиторов денежные средства направлялись агентом на выплату зарплаты и обеспечение бесперебойной работы находящегося в тяжелом финансовом положении социально значимого предприятия, осуществляющего теплоснабжение населения и объектов социальной инфраструктуры. Также подсудимым принимались меры по исправлению сложившейся ситуации, образовавшейся до его вступления в должность, в том числе путем частичной уплаты недоимки, которая на момент вынесения судом решения полностью погашена, что свидетельствовало об отсутствии общественно-опасных последствий. При этом следствием не установлена сумма и обстоятельства образования недоимки по налогам, а имеется лишь справка о наличии «задолженности», понятие которой не соответствует понятию

⁶ Приговор суда Железнодорожного района г. Хабаровска по уголовному делу 22-2781/2017 // [Электронный ресурс]. URL:

<https://sudact.ru/regular/doc/mFpvF0LFgpQs/> (дата обращения: 20.05.2021).

«недоимка». Не подтверждена осведомленность подсудимого о распорядительных письмах, направляемых в его отсутствие (по болезни или в отпуске) с использованием его факсимиле. Кроме того, следователем не принято во внимание, что на момент направления некоторых распорядительных писем в связи с обжалованием решения налогового органа сумма недоимки была снижена, а первичные инкассовые поручения отозваны. Суд апелляционной инстанции признал, что фактически обвиняемый действовал в условиях крайней необходимости, предотвращая более существенный вред, чем несвоевременное поступление налоговых платежей, и иной возможности устранить данную опасность у него не имелось⁷.

Приведенные примеры судебной практики показывают то, что суды устанавливали вину при отсутствии случайностей в цепи событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного преступления, на основании чего был сделан вывод о виновности лиц, в совершении инкриминируемых деяний. Такой вывод судами был возможен на основе проведенной деятельности следователей по установлению формы вины субъекта, совершившего налоговое преступление. Которая состоит в выявлении и документальном закреплении обстоятельств, указывающих на то, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало, либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Список литературы:

1. Таганцев Н.С. Русское уголовное право. Лекции. Часть общая: В 2 тт. — М.: Наука, 1994. — 773 с. — ISBN 5-02-012940-2; ISBN 5-02-012941-0.
2. Фельдштейн Г.С. Учение о формах виновности в уголовном праве, М.: тип. т-ва В. Чичерин, 1902.
3. Фельдштейн Г.С. Природа умысла.

— М.: т-во тип. А.И. Мамонтова, 1898/

4. Нерсесян В.А. Понятие и формы вины в уголовном праве // Известия высших учебных заведений. Правоведение. 2002. № 2 (241). С. 67-82.

5. Рапог А.И. Перспективы развития учения о вине в современной российской науке уголовного права // Судья. 2017. № 8 (80). С. 14-16.

6. Волынский А.Ф. Преступления в сфере экономики: организация и методика расследования // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2016. № 2 (34). С. 105-110.

7. Ищенко Е.П. Ищенко П.П., Ключевые проблемы уголовного судопроизводства // Lex russica (Русский закон). 2016. № 9 (118). С. 230-241.

8. Дубровин В.В. Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов // Актуальные проблемы российского права. 2019. № 3 Стр. 170-176.

9. Лукашевич С. В. Процессуальный механизм установления виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Российский юридический журнал. 2008. № 5. С. 218-221

10. Дубонос Е.С. Способы совершения налоговых преступлений и признаки их обнаружения оперативными сотрудниками в учетном процессе. Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. Тульский государственный университет (Тула). 4-2. 2017. Стр. 9-15.

⁷ Постановление Клинцовского городского суда Брянской области по делу 1-74/2019/[Электронный ресурс].