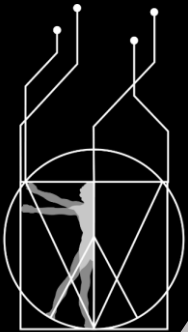




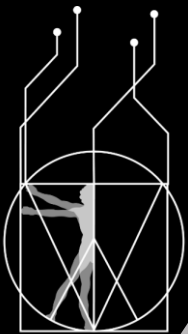
# Ответственность менеджмента за налоговые правонарушения: административная ответственность, переходящая в уголовную

**Денис Сверчков**  
Проектный офис "Инфраструктура России"  
Главный юридический советник



- 1. Налоговые правонарушения;**
- 2. Налоговые преступления;**
- 3. Должностные и иные лица;**
- 4. Логика взаимодействия налоговой инспекции и СК;**
- 5. Ключевые задачи налоговой инспекции в ходе налоговой проверки;**
- 6. Способы доказывания умысла в ходе налоговой проверки;**
- 7. Обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии умысла;**
- 8. Алгоритм действий налогового органа в ходе налоговой проверки в части доказывания умысла;**
- 9. Принципы построения позиции защиты.**





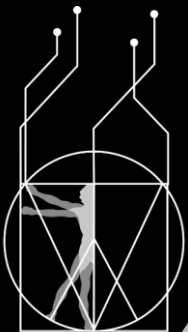
**Налоговым правонарушением** признается виновно совершенное противоправное ... деяние (действие или бездействие) налогоплательщика ... и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Ч. 1 ст 122 НК РФ: **Неуплата или неполная уплата сумм налога** ... в результате занижения налоговой базы ..., иного неправильного исчисления налога ... или других неправомерных действий (бездействия) ..., влечет взыскание штрафа в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

Ч. 3 ст 122 НК РФ: Деяния, предусмотренные пунктом 1 настоящей статьи, **совершенные умышленно**, влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога (сбора, страховых взносов).

NB: **косвенный умысел** или **прямой умысел**.

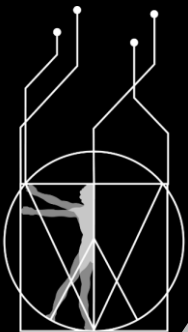




## Составы налоговых преступлений:

- Статья 199 УК РФ - Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов;
- Статья 199.1 УК РФ - Неисполнение обязанностей налогового агента;
- Статья 199.2 УК РФ - Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов.



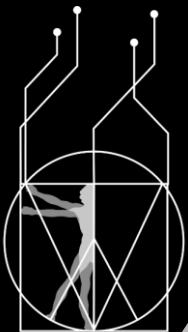


## Общая характеристика налоговых преступлений:

<b>Умысел</b>	Прямой
<b>Ущерб</b>	Крупный / Особо крупный размер
<b>Санкции</b>	Штраф, временное лишение права занимать должность, принудительные работы, лишение свободы
<b>Освобождение от ответственности</b>	Лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199, 199.1 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ

NB: исключительно прямой умысел.



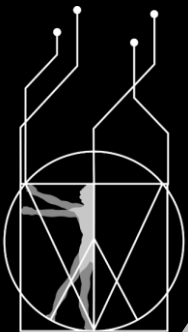


## Должностные лица \*:

<b>Перечень лиц</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• руководитель организации;</li><li>• главный бухгалтер;</li><li>• иные лица, специально уполномоченные органом управления организации;</li><li>• лица, фактически выполнявшие обязанности руководителя или главного бухгалтера (бухгалтера).</li></ul>
	<p>Ключевым условием является наличие обязанности:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• подписания отчетной документации, представляемой в налоговые органы;</li><li>• обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов, а равно наличие специальных полномочий на совершение таких действий.</li></ul>

\* п. 7 постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64



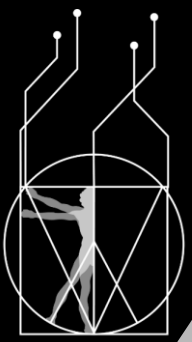


## Иные лица \*:

<b>Перечень лиц</b>	иные служащие организации-налогоплательщика (организации - плательщика сборов), оформляющие, например, первичные документы бухгалтерского учета
	могут быть, при наличии оснований, привлечены к уголовной ответственности как <u>пособники</u> данного преступления, <u>умышленно</u> содействовавшие его совершению

\* п. 7 постановления Пленума ВС РФ от 28 декабря 2006 г. N 64



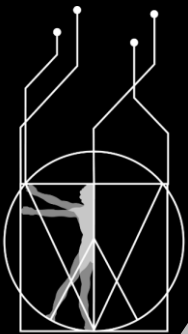


...первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные органы должны эти признаки выявить и документально закрепить.

Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@.



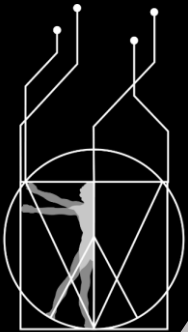




...установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа ..., но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела...

Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@.

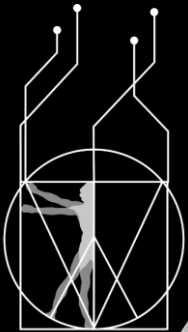




...налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля...

Письмо ФНС России от 13.07.2017 N ЕД-4-2/13650@.

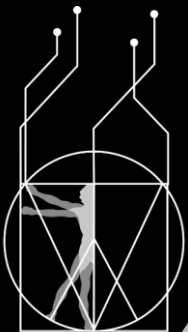




**Ключевые задачи налоговой инспекции в ходе проверки:**

1. Собрать доказательства налогового правонарушения;
2. Зафиксировать доказательства налогового правонарушения;
3. Совершить необходимые и достаточные действия для доказывания умысла.





## Умысел в действиях должностного лица

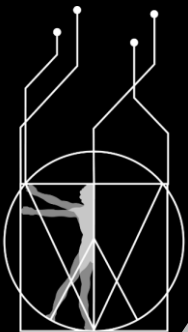
**Доказательства умысла.**

**Что необходимо выявить в ходе проверки:**

1. Наличие должностного лица организации – налогоплательщика, совершившего правонарушение;
2. Наличие умысла на совершение налогового правонарушения у этого должностного лица.

Умысел организации налогоплательщика = Умысел должностных лиц организации.





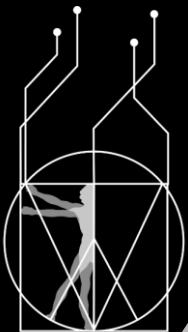
# Умысел в действиях должностного лица

## Общие признаки наличия умысла:

1. Согласованность действий группы лиц, нацеленная на минимизацию налоговых обязательств и обналичивание денежных средств, доказанная фиктивность конкретных хозяйственных операций компании;
2. Доказанные факты подконтрольности фирмы-однодневки;
3. Факты имитации налогоплательщиками хозяйственных связей с фирмами-однодневками;
4. Сложный и запутанный, продолжающийся во времени, повторяющийся характер действий налогоплательщика в рамках налоговой схемы, исключающий их совершение в рамках обычной деятельности или по неосторожности;
5. Прямые улики противоправной деятельности: например, наличие "черной бухгалтерии", обнаружение печатей и документации фирм-однодневок на территории (в помещении) проверяемого налогоплательщика и др.

Письмо ФНС России от 16.08.2017 N СА-4-7/16152@,  
Письмо ФНС России от 23.03.2017 г. N ЕД-5-9/547@



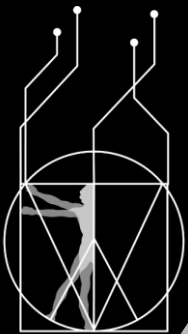


# Умысел в действиях должностного лица

## Специальные признаки умысла (фиктивные сделки):

1. Невозможность реального осуществления операций;
2. Отсутствие необходимых условий для достижения результатов;
3. Учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды;
4. Совершение операций с товаром, который не производился или не мог быть произведен в объеме, указанном в бухгалтерском учете;
5. Действия налогоплательщика в период проведения проверки.





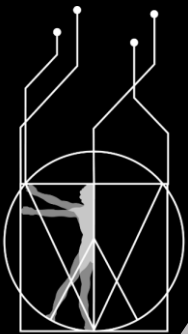
# Умысел в действиях должностного лица

## Специальные признаки умысла (дробление бизнеса):

1. Схема с полным вовлечением юридических лиц в операционную деятельность (дробление бизнеса для соответствия УСН).
2. Схема с выполнением юридическим лицом элементов операционной деятельности (каждое юридическое лицо выполняет какую-то часть общей деятельности в зависимости от способа налогообложения);
3. Схема «индивидуальный предприниматель – директор в собственном ООО» \*.

\* важно быть особенно аккуратными в вопросах возмещения НДС.





# Умысел в действиях должностного лица

**Специальные признаки умысла (налоговые льготы, сниженные ставки, подмена гражданско-правовых отношений):**

**Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок:**

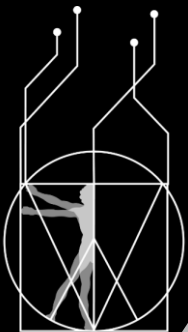
1. Схема с переносом части операционной деятельности на льготлируемую организацию;
2. Схема с использованием «инвалидных» организаций.

**Подмена гражданско-правовых отношений с целью извлечения налоговой выгоды:**

1. Схема с заменой аванса займом;
2. Схема с заменой договора купли-продажи договором реализации долей в уставном капитале, договором комиссии, договором лизинга и пр.





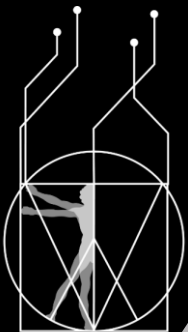


# Умысел в действиях должностного лица

## Прочие критерии:

1. случаи заблаговременного направления налогоплательщиком запросов в налоговые органы по вопросам «осмотрительности» (особенно в отношении контрагентов, в ходе проверки квалифицированных как фирмы-однодневки);
2. случаи имитации налогоплательщиком «соблюдения осмотрительности»;
3. поведение, свидетельствующее о «ВИНОВНОЙ осведомленности»;
4. попытки уничтожить следы правонарушения;
5. наличие достаточных оснований полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.



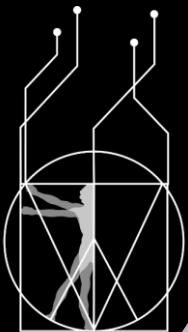


# Умысел в действиях должностного лица

Обстоятельства, свидетельствующие об отсутствии умысла  
«по мнению налогоплательщика» (неосторожность):

1. Неосведомленность директора о фиктивном характере документов, использованных для уменьшения налоговой базы;
2. Добросовестное заблуждение, обусловленное доверием главному бухгалтеру или иному лицу, ответственному за подготовку налоговых деклараций (расчетов);
3. Исполнение роли номинального руководителя, введенного в заблуждение "теневым" руководителем, фактически контролировавшим деятельность организации;
4. Исполнение незаконного приказа или распоряжения руководителя организации.





# Умысел в действиях должностного лица

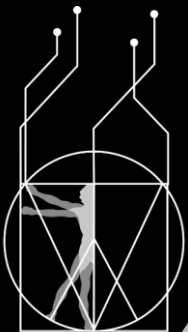
Последствия установления обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии умысла:

1. На стадии налоговой проверки - переквалификация в п. 1 ст. 122 НК РФ;
2. Использование факта отсутствия умысла, как аргумента в пользу снижения ответственности на основании ст. 112 НК РФ\*;
3. На стадии судебного разбирательства – признание решения о привлечении к ответственности недействительным\*\*.

\* АС ЗСО от 24 апреля 2017 г. по делу N А70-8178/2016 + АС СЗО от 25 октября 2016 г. по делу N А56-84046/2015 –

\*\* АС Поволжского округа от 26 апреля 2016 г. N Ф06-6806/2016 + АС ЗСО от 24 июня 2016 г. по делу N А03-20053/2014 +

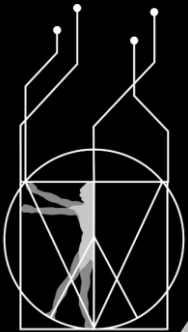




## Общий алгоритм действий налогового органа:

1. Установление факта совершения налогового правонарушения;
2. Установление перечня лиц, вина которых исследуется;
3. Наличие внешних источников, из которых следует умысел;
4. Сбор доказательств умысла ответственных лиц.



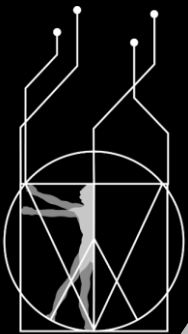


## Действия налогового органа

**Установление перечня лиц, вина которых исследуется, посредством следующих внутренних источников:**

1. Штатное расписание;
2. Приказы о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде;
3. Материалы о привлечении указанных лиц к административной ответственности;
4. Договор с управляющей организацией или управляющим;
5. **Доверенности на совершение отдельных действий, которые повлияли на совершение налогового правонарушения;**
6. Должностные инструкции;
7. **Пояснения должностных лиц организации;**
8. Анализ первичных документов и их сопоставление с выявленными источниками.





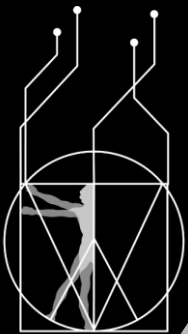
# Действия налогового органа

## Наличие внешних источников, из которых следует умысел:

1. Внешний источник – это приговор суда;
2. Налоговый орган может и должен при проведении мероприятий налогового контроля отталкиваться от сведений из внешних источников - **«Приговор в отношении генерального директора общества освобождает инспекцию от обязанности доказывания фактов совершения им действий, с которыми связано привлечение общества к налоговой ответственности»**;
3. Преюдиция в уголовном процессе - **«Обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением суда, принятым в рамках гражданского, арбитражного или административного судопроизводства, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки» \***.

\* когда это выгодно следствию...





## Сбор доказательств умысла.

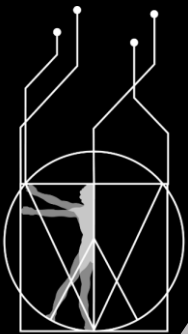
### Прямые доказательства:

1. Показания свидетелей;
2. Документы, раскрывающие фактические намерения лица и их реализацию (записи, документы и (или) файлы "черной бухгалтерии");
3. Видео - и аудиозаписи;
4. Прослушивания телефонных и иных переговоров.

### Косвенные доказательства

1. Отсутствие случайностей в ряде (цепи) событий и действий, имеющих отношение к обстоятельствам совершенного правонарушения.



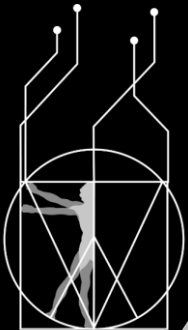


## Построение позиции защиты:

1. Оптимальным является выстраивание позиции еще на стадии налоговой проверки;
2. Часть рисков можно снизить за счет внимательной и тщательной подготовки документов, предоставляемых по запросам налоговых органов, и подготовке сотрудников к опросам, проводимым налоговыми органами;
3. Обязательное обжалование решения налогового органа, цель - отмена решения налогового органа судом, что значительно повышает шансы на успех в рамках уголовного дела.







# СПАСИБО ЗА ВНИМАНИЕ

Сверчков Денис  
+7 910 001 00 37  
[sda@inruss.ru](mailto:sda@inruss.ru)

