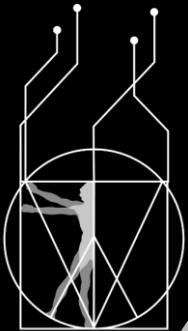


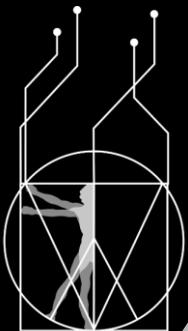
Ответственность менеджмента за налоговые правонарушения: административная ответственность, переходящая в уголовную

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.**





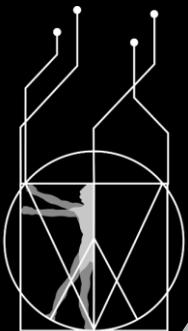
Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное ... деяние (действие или бездействие) налогоплательщика ... и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

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**.

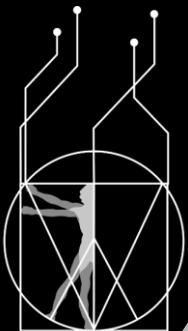




Составы налоговых преступлений:

- 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.



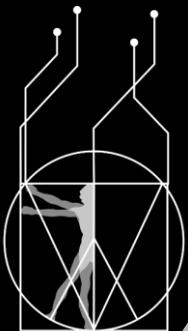


Общая характеристика налоговых преступлений:

Умысел	Прямой
Ущерб	Крупный / Особо крупный размер
Санкции	Штраф, временное лишение права занимать должность, принудительные работы, лишение свободы
Освобождение от ответственности	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.



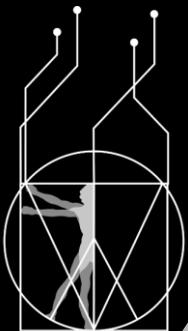


Должностные лица *:

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

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



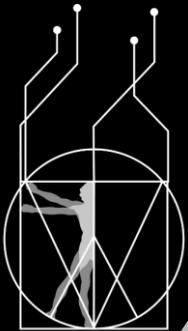


Иные лица *:

Перечень лиц	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

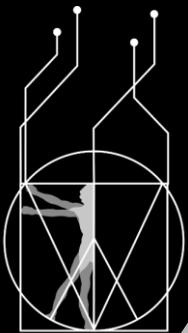




...первыми признаками умышленности являются имитационные. Поскольку при использовании подставного лица налогоплательщик несет некоторые расходы, его целью одновременно является стремление эти "непроизводительные" расходы сократить, в результате полноценной имитации не происходит, а налоговые и следственные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

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

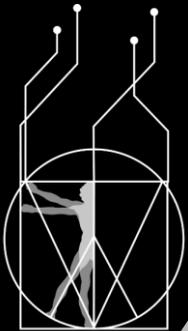




...установление в ходе проверки и отражение налоговыми органами в материалах налогового контроля доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора) влечет не только увеличение размера штрафа ..., но и улучшает уголовно-правовую перспективу материалов, которые направляются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

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

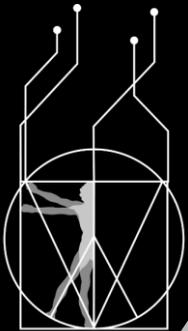




...налоговым органам рекомендуется доказывать умысел также, когда отсутствуют основания для возбуждения уголовного дела в отношении должностных лиц компании. Для этого используются предусмотренные Кодексом мероприятия налогового контроля...

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

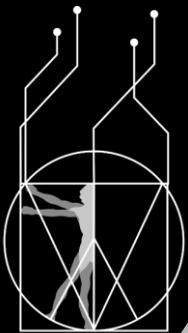




Ключевые задачи налоговой инспекции в ходе проверки:

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





Умысел в действиях должностного лица

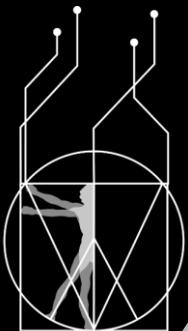
Доказательства умысла.

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.





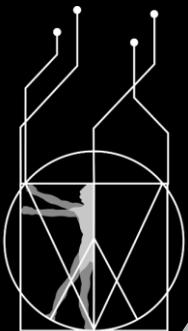
Умысел в действиях должностного лица

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@



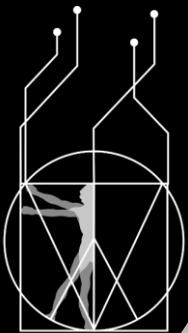


Умысел в действиях должностного лица

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.





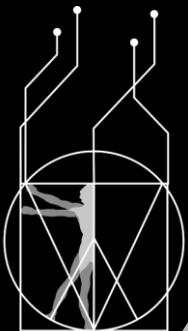
Умысел в действиях должностного лица

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):

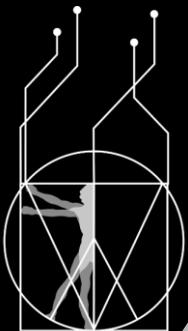
Необоснованное применение налоговых льгот, льготных налоговых ставок:

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.



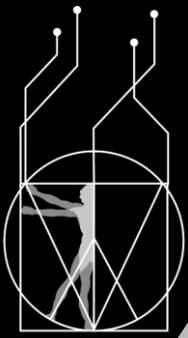


Умысел в действиях должностного лица

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.



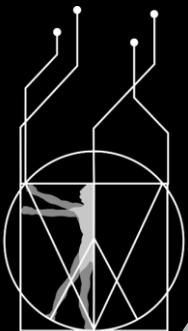


Умысел в действиях должностного лица

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

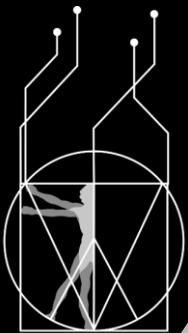
Последствия установления обстоятельств, свидетельствующих об отсутствии умысла:

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 +

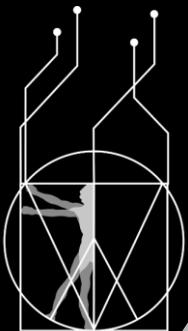




Общий алгоритм действий налогового органа:

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.



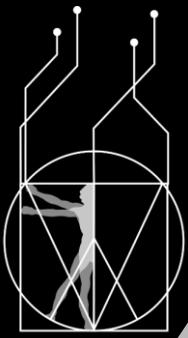


Действия налогового органа

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.





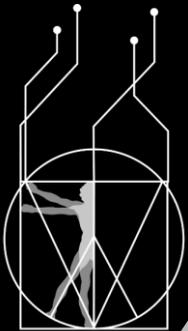
Действия налогового органа

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.

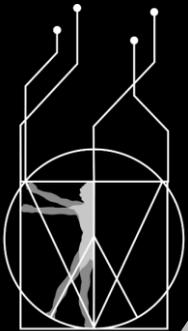
Прямые доказательства:

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.

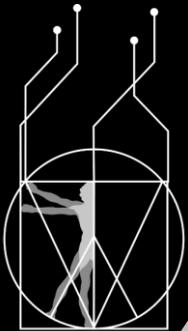




Построение позиции защиты:

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

