ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ
ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

**ПРАВОВЫЕ ПРОБЛЕМЫ
УКРЕПЛЕНИЯ РОССИЙСКОЙ
ГОСУДАРСТВЕННОСТИ**

Часть 79

Сборник статей

**LEGAL ISSUES
OF STRENGTHENING RUSSIAN
STATEHOOD**

Vol. 79

Collection of papers

Томск
Издательский Дом Томского государственного университета
2018

2. Ryzhakov, A.P. (2014) *Kommentariy k Ugolovno-protsessual'nomu kodeksu Rossiyskoy Federatsii (postateynny)* [Commentary on the Criminal Procedure Code of the Russian Federation (article by article)]. 9th ed. Prepared for Consultant Plus.
3. The Constitutional Court of the Russian Federation. (2010) *Resolution No. 1658-OO of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 16, 2010, "On the refusal to accept the complaint of citizen of Yadrishchensky Roman Vladimirovich about the violation of his constitutional rights by Article 176 of the Criminal Procedure Code of the Russian Federation."* (In Russian).
4. The Constitutional Court of the Russian Federation. (2013) *Resolution No. 2027-O of the Constitutional Court of the Russian Federation of December 24, 2013, "On the refusal to accept the complaint of citizen from Levchenko Evgeny Konstantinovich about the violation of his constitutional rights by Part Five of Article 165, Articles 176 and 177 of the Criminal Procedure Code of the Russian Federation."* (In Russian).

DOI: 10.17223/9785946217637/8

Д.В. Ким, Л.В. Черепанова

ДОКАЗЫВАНИЕ ВИНОВНОСТИ ЛИЦА ПРИ УКЛОНЕНИИ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГА С ОРГАНИЗАЦИИ: ПРОБЛЕМЫ ПРАКТИКИ

Доказывание обстоятельств, свидетельствующих о виновности лица в уклонении от уплаты налогов с организации, в правоприменительной практике сопряжено с проблемами, обусловленными, в первую очередь, разнообразием налоговых правоотношений. В процессе установления наличия (отсутствия) обязанностей по обеспечению уплаты налогов и права по распоряжению денежными средствами организации за одним лицом органы, осуществляющие уголовное судопроизводство при оценке одних и тех же доказательств, приходят к противоположным выводам.

Ключевые слова: установление виновности лица, уклонение от уплаты налога.

Материалы уголовных дел, рассмотренных судами в последнее время, свидетельствуют о том, что объективную сторону состава преступления, выражающуюся в уклонении от уплаты налогов с организации, в части формирования недостоверной налоговой отчетности, как правило, выполняет руководитель организации, главный бухгалтер, бухгалтер или подчиненные им работники. Вместе с тем главный

бухгалтер, бухгалтер чаще всего уголовному преследованию не подвергаются. Их допрашивают в качестве свидетелей. Позиция стороны обвинения в части доказывания вины руководителя тем самым укрепляется, а действия бухгалтера должной правовой оценки не получают. В некоторых случаях органы предварительного расследования ссылаются на то, что работники бухгалтерии были введены в заблуждение действиями руководителя относительно достоверности сведений, включаемых в налоговую отчетность.

В Алтайском крае, например, за два года только по одному из рассмотренных дел к уголовной ответственности привлечен главный бухгалтер организации одновременно с руководителем этой организации. Приговором Каменского городского суда от 06.12.2016 г. генеральный директор ООО «...» К. и главный бухгалтер этого общества Н. по пункту «а» части 2 статьи 199 УК РФ были осуждены как группа лиц, совершившая в крупном размере уклонение от уплаты налогов с организации в период с 20.07.2012 по 09.06.2014 г. посредством включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений. Апелляционным определением суда апелляционной инстанции Алтайского краевого суда от 10.02.2017 г. приговор изменен в части гражданского иска, в остальном оставлен без изменения, вступил в законную силу.

Доказывание виновности лица по налоговым преступлениям действительно вызывает существенные затруднения и причиной этому является в том числе разнообразие налоговых правоотношений и многообразие их участников, а также доказывание участия в преступлении лиц, выполняющих действия по подготовке налоговой отчетности и по перечислению налогов (ст. 199, 199.1 УК РФ). Разночтения возникают даже при определении субъекта преступления. Обязанности по исчислению и уплате налогов могут быть возложены на ряд руководителей, в том числе на финансового или коммерческого директора, на их заместителей. Судебная практика показывает, что субъектом налоговых преступлений, совершаемых от имени организации, признается руководитель организации, действия остальных сотрудников квалифицируются как действия исполнителя, организатора, подстрекателя или пособника.

Ответственность руководителя экономического субъекта за организацию бухгалтерского учета и формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности определенным образом повысилась с приняти-

ем Федерального закона «О бухгалтерском учете». Налоговая отчетность считается составленной после проставления одной только подписи руководителя экономического субъекта (п. 8 ст. 13). Снято ограничение на подписание платежных документов главным бухгалтером. Вслед за изменениями законодательства о бухгалтерском учете изменились и банковские правила. Теперь не требуется наличие двух подписей на платежных документах для их принятия к исполнению кредитной организацией. Для совершения операций с денежными средствами на счете организации достаточно подписи ее руководителя. Наличие двух подписей, однако, по-прежнему требуется при обслуживании лицевых счетов организаций бюджетной системы в органах федерального казначейства.

Подпись главного бухгалтера на налоговой отчетности является подписью, подтверждающей законность (соответствие содержания документа законодательству), или информационной подписью (подтверждающей соответствие содержания документа фактам хозяйственной деятельности организации). Тогда как подпись руководителя организации на налоговой отчетности является правоустанавливающей (обязывающей), на основании которой возникает обязательство по уплате налогов, удостоверяющей правильность исчисления налогов, подтверждающей совершенные в отчетном периоде операции.

Таким образом, большинство исследователей склонны полагать, что действующие в настоящее время нормативные правовые акты, устанавливая за главным бухгалтером обязанности по осуществлению функций по ведению бухгалтерского учета, подготовке бухгалтерской и налоговой отчетности, однако, не уполномочивают его правом придавать юридическую силу такой отчетности. Действия бухгалтера не оказывают влияния на реализацию права руководителя по распоряжению денежными средствами организации. Замещение лицом должности главного бухгалтера (бухгалтера) организации, его участие в подготовке налоговой отчетности не могут его автоматически делать субъектом налогового преступления. Степень его участия устанавливается, исходя из объема, характера исполняемых им полномочий. То же относится и к другим руководящим должностям в организации [1. С. 21].

Действительно, не является окончательно решенным и требует уточнения вопрос о ключевых полномочиях представителя организации, осуществление которых свидетельствует о его причастности к

преступлению (причастности к уклонению от уплаты налогов с организации либо неисполнению обязанностей налогового агента организацией). Например, применительно к ст. 199 УК РФ общепринято, что основными обязанностями, выполняя которые не должным образом, лицо может стать субъектом преступления, являются обязанность обеспечивать уплату налогов и сборов в бюджет и, применительно к ст. 199.1 УК РФ, обязанность обеспечить перечисление в бюджет удержанных у налогоплательщиков налогов. Возникновение этих обязанностей связано с правом распоряжаться денежными средствами организации.

К достижению преступной цели по извлечению необоснованной налоговой выгоды и причинение вреда государству в размере не поступивших в бюджетную систему налогов приводит неисполнение обязанностей по уплате налогов и сборов в бюджет, в том числе удержанных у налогоплательщиков [2. С. 18].

Пример совмещения всех необходимых ключевых полномочий у лица, не являющегося руководителем организации, так же находим в судебной практике. Постановлением Советского районного суда г. Астрахани от 7 марта 2012 г. на основании ст. 28.1 УПК РФ прекращено уголовное дело в отношении К., обвиняемого по части 2 ст. 199.1 УК РФ. Действия К., финансового директора ООО «Астраханское судостроительное производственное объединение», повлекли неисполнение обществом обязанностей налогового агента по перечислению в бюджет удержанного с доходов работников НДФЛ на сумму более 25 млн руб. Из судебного решения усматривается, что финансовый директор как представитель общества подписывал и представлял в налоговый орган налоговую отчетность, распоряжался денежными средствами на банковских счетах общества [3. С. 44–45].

Таким образом, очевидно, что сложности в доказывании возникают в связи с необходимостью установления наличия обязанностей по обеспечению уплаты налогов и права по распоряжению денежными средствами организации за одним лицом. Поэтому привлечение к уголовной ответственности за совершение этой категории преступлений группой лиц по предварительному сговору происходит не часто.

Доказывание виновности работника бухгалтерии в уклонении от уплаты налога с организации возможно посредством допроса в качестве специалиста независимого бухгалтера, аудитора, а также при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз по процедуре и пра-

вильному оформлению бухгалтерской отчетности, поскольку в основе любой бухгалтерской операции лежат данные, содержащиеся в первичном учетном документе, а их отсутствие либо ненадлежащее оформление с очевидностью свидетельствует о недостоверности предоставляемых сведений.

ЛИТЕРАТУРА

1. Семенова Н.Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2009.
2. Ефимов И.А. Уголовно-правовая характеристика неисполнения обязанностей налогового агента : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2012.
3. Ляскало А.Н. Представители как субъекты налоговых преступлений // Законодательство и экономика. 2016. № 6.

PROVING A PERSON GUILTY IN CASES OF CORPORATE TAX EVASION: PROBLEMS OF PRACTICE

Dmitriy V. Kim, Barnaul Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia (Barnaul, Russian Federation). E-mail: kimklo@mail.ru

Liliya V. Cherepanova, Barnaul Law Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russia (Barnaul, Russian Federation). E-mail: cherepanovalv@mail.ru

Keywords: establishing guilt of person, tax evasion.

DOI: 10.17223/9785946217637/8

Proving the circumstances that indicate the guilt of a person in avoiding paying corporate taxes in law enforcement is associated with problems caused, first of all, by the variety of tax legal relations. When establishing the presence (absence) of obligations to ensure the payment of taxes and the right to dispose of funds of an organization for one person, bodies that conduct criminal proceedings come to opposite conclusions in assessing the same evidence.

Analyzing the law enforcement practice of the preliminary investigation bodies and the courts of Altai Krai for 2012–2017 and the published court practice of other subjects of the Russian Federation, the authors of the paper consider certain aspects of proof in criminal procedure on the example of crimes related to corporate tax evasion. They aim to identify the reasons for the ambiguity of assessing the same circumstances, and determine the specifics of proof in criminal cases of corporate tax evasion.

The object of this study is criminal procedural legal relations that develop when proving circumstances that indicate the guilt of a person in corporate tax evasion.

The study showed that difficulties in proving the subjective side of these crimes arise due to the ambiguity of the legal regulation of the social relations under consideration and, accordingly, the different assessment of the same circumstances by court prac-

tice. The share of people convicted for the commission of this category of crimes by a group of persons in collusion among people subject to criminal prosecution is insignificant.

The paper proposes a set of investigative actions that allow establishing the presence or absence of guilt of an accountant in avoiding paying a corporate tax. Information about the deliberate provision of inaccurate information can be obtained as a result of, for example, interrogation of experts (an independent accountant, an auditor) or forensic audit.

It is concluded that in criminal cases of corporate tax evasion, the subject of proof should include facts indicating that the defendant has duties to ensure the payment of taxes and, at the same time, the right to dispose of the organization's funds.

REFERENCES

1. Semenova, N.F. (2009) *Prestupleniya v sfere nalogooblozheniya: problemy sovershenstvovaniya zakonotvorcheskoy i pravoprimeritel'noy deyatel'nosti* [Crimes in the field of taxation: problems of improving lawmaking and law enforcement]. Abstract of Law Cand. Diss. Nizhny Novgorod.
2. Efimov, I.A. (2012) *Ugolovno-pravovaya kharakteristika neispolneniya obyazannostey nalogovogo agenta* [Criminal and legal characteristics of non-fulfillment of duties of a tax agent]. Abstract of Law Cand. Diss. Yekaterinburg.
3. Lyaskalo, A.N. (2016) Predstaviteli kak sub"ekty nalogovykh prestupleniy [Representatives as subjects of tax crimes]. *Zakonodatel'stvo i ekonomika*. 6. pp. 44–55.

DOI: 10.17223/9785946217637/9

Е.В. Князькова

НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В ДОКАЗЫВАНИИ ПО УГОЛОВНЫМ ДЕЛАМ ПОКАЗАНИЙ И ЗАКЛЮЧЕНИЙ СПЕЦИАЛИСТА (ПО МАТЕРИАЛАМ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ, РАССМОТРЕННЫХ СУДАМИ ТОМСКОЙ ОБЛАСТИ)

Рассматриваются вопросы использования в доказывании по уголовным делам заключений и показаний специалиста. Анализируется практика судов Томской области, выявляются дискуссионные проблемы участия специалиста в уголовно-процессуальном доказывании. Формулируются предложения, направленные на оптимизацию процесса доказывания в уголовном процессе.