

## Проблемы доказывания вины по уголовным делам в связи с уклонением от уплаты налогов

**Аннотация.** Установление умышленной формы вины и конкретного ее вида является обязательным для реализации положений ст. 8 УК РФ. При производстве по уголовному делу в связи с уклонением от уплаты налогов должен быть установлен прямой умысел в деянии обвиняемого, в противном случае будут нарушены положения постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». Одним из доказательств прямого умысла в деянии обвиняемого может являться решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, выносимое по результатам проведения мероприятий налогового контроля (камеральной или выездной налоговых проверок). В том случае, если он устанавливает неосторожную форму вины налогоплательщика при совершении налогового правонарушения, при доказывании вины обвиняемого в ходе производства по уголовному делу может возникнуть неустранимое противоречие.

**Ключевые слова:** налоговые преступления, возбуждение уголовного дела, прекращение уголовного дела, преюдиция, судебная практика, вина.

**DOI: 10.17803/1994-1471.2019.100.3.170-176**

В соответствии со ст. 199 УК РФ преступлением является уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации, совершенное в крупном (особо крупном) размере или группой лиц по предварительному сговору, путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской

Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений<sup>1</sup>.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 64<sup>2</sup> указывает, что под уклонением от уплаты налогов, ответственность за которое предусмотрена ст. 199 УК РФ, следует понимать умыш-

<sup>1</sup> В настоящей статье в качестве модельного состава преступления, на основании которого проводится исследование, выбрана ст. 199 УК РФ в части уклонения от уплаты налогов организацией. Иные составы налоговых преступлений в данной работе не рассматриваются.

<sup>2</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» // СПС «ГАРАНТ».

© Дубровин В. В., 2019

\* Дубровин Владимир Валерьевич, кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовного права, уголовного процесса и криминалистики международно-правового факультета МГИМО (У) МИД России  
vldubrovin@gmail.com

119454, Россия, г. Москва, пр. Вернадского, д. 76

ленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Для привлечения виновных лиц к уголовной ответственности необходимо установить наличие в их деянии всех обязательных элементов состава преступления, как того требуют предписания ст. 8 УК РФ.

В ходе производства по уголовному делу и на стадии предварительного расследования, на судебных стадиях одной из ключевых задач является доказывание вины в деянии обвиняемого.

УПК РФ содержит подобные требования в целом ряде своих статей. Так, пункт 2 ч. 1 ст. 73 УПК РФ включает виновность лица в совершении преступления, форму его вины в перечень обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу; п. 3—5 ч. 1 ст. 220 УПК РФ косвенно подтверждают необходимость указания формы вины в обвинительном заключении; п. 4 ч. 1 ст. 299 УПК РФ относит вопрос о виновности подсудимого в совершении этого преступления к числу вопросов, разрешаемых судом при постановлении приговора; п. 1 ст. 307 УПК РФ устанавливает обязательное закрепление формы вины в описательно-мотивировочной части обвинительного приговора.

Диспозиция ст. 199 УК РФ содержит указание на единственно возможную форму вины — умышленную. Таким образом, в ходе производства по уголовному делу следственные органы должны установить, государственный обвинитель в суде должен доказать, что виновные лица совершили данное деяние умышленно, а суд, при наличии достаточных доказательств, установить данный факт в своем приговоре.

В соответствии с положениями п. 8 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 64 уклонение от уплаты налогов и (или) сборов возможно только с прямым умыслом с целью полной или частичной их неуплаты. Это, в свою очередь, обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить

в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога<sup>3</sup>.

Следовательно, для привлечения лица к уголовной ответственности необходимо установить и доказать, что обвиняемый действовал именно с прямым умыслом, т.е. лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желало их наступления. В том случае, если в ходе предварительного расследования будет установлено, что обвиняемый действовал с косвенным умыслом, например безразлично относился к наступлению общественно опасных последствий, необходимо прекращать уголовное дело в связи с отсутствием в деянии лица состава преступления в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ, а если подобное будет установлено в ходе судебного разбирательства, то суд должен вынести оправдательный приговор в соответствии с п. 3 ч. 2 ст. 302 УПК РФ, поскольку обязательным признаком субъективной стороны состава данного преступления является вина в форме прямого умысла, на что указывает п. 8 постановления Пленума Верховного Суда РФ, а не косвенного.

Таким образом, доказывание вины должно строиться именно вокруг доказывания прямого умысла в действиях обвиняемого.

В зависимости от повода для возбуждения уголовного дела порядок доказывания вины будет различаться. В том случае, если уголовное дело было возбуждено по любому иному поводу, предусмотренному ст. 140 УПК РФ, кроме сообщения о совершенном или готовящемся преступлении, полученного из иных источников в виде ненормативного правового акта налогового органа (решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), то порядок доказывания наличия прямого умысла в действиях обвиняемого дол-

<sup>3</sup> Лукашевич С. В. Процессуальный механизм установления виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Российский юридический журнал. 2008. № 5. С. 218.

жен идти в общем порядке путем проведения следственных действий, предъявления обвинения и доказывания в суде первой инстанции государственным обвинителем.

В том случае, если поводом для возбуждения уголовного дела выступило сообщение о совершенном или готовящемся преступлении, полученное из иных источников в виде ненормативного правового акта налогового органа (решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения), которое налоговый орган в соответствии с положениями п. 3 ст. 32 НК РФ обязан направить в следственные органы при достижении недоимки размера, предусмотренного примечанием к ст. 199 УК РФ, то могут возникнуть правовые коллизии в установлении формы вины, которые не имеют однозначного решения.

Уклонению от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 199 УК РФ) в определенной мере соответствует неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) (ст. 122 НК РФ).

В рамках настоящего исследования в качестве ключевого различия стоит выделить формы вины, предусмотренные ст. 199 УК РФ (только умышленная форма вины в виде прямого умысла) и ст. 122 НК РФ (как умышленная, так и неосторожная формы вины).

Логичным будет предположить, что если в ходе предварительного следствия или впоследствии будет установлено, что данное деяние было совершено по неосторожности, например при ошибочной трактовке законодательства о налогах и сборах и проявленной при этом неосмотрительности<sup>4</sup>, то уголовное дело необходимо прекращать в соответствии с п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ (отсутствие состава преступления) с последующей реабилитацией лица, незаконно или необоснованно привлеченного к уголовной ответственности.

Налоговый орган в результате проведения мероприятий налогового контроля может установить, что неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора) была совершена как умышленно, так и по неосторожности, что должно быть отра-

жено в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. После этого при выполнении предписаний п. 3 ст. 32 НК РФ налоговый орган обязан направить указанное решение и материалы налоговой проверки в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела независимо от установленной формы вины.

Следственные органы, в свою очередь, обязаны проверить поступившую информацию и в соответствии со ст. 144—145 УПК РФ вынести процессуальное решение, а в случае возбуждения уголовного дела — провести предварительное следствие, составить обвинительное заключение и в установленном УПК РФ порядке направить уголовное дело в суд, который и должен рассмотреть его по существу и вынести приговор (при условии, что на любой из этих стадий уголовное дело не будет прекращено, например, на основании положений ст. 28.1 УПК РФ).

Вопрос состоит в том, является ли доказанной форма вины, установленная налоговым органом при производстве мероприятий налогового контроля, для следственных органов и суда<sup>5</sup>?

Если да, то в зависимости от стадии уголовного судопроизводства должны последовать: постановление об отказе в возбуждении уголовного дела на основании п. 2 ч. 1 ст. 145 УПК РФ, постановление о прекращении уголовного дела на основании п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ или оправдательный приговор на основании п. 3 ч. 2 ст. 302 УПК РФ.

Если нет, то уголовное преследование должно проводиться в общем порядке.

Необходимо также учитывать и то, что налоговый орган направляет решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение с материалами проверки в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ в том случае, если налогоплательщик добровольно не уплатит недоимку вместе со штрафами и пенями. При этом вполне возможна ситуация, что на момент направления указанных материалов в следственные органы между налогоплательщиком и налоговым органом есть спор о законности вынесен-

<sup>4</sup> Прошин В. М. Криминалистический анализ трансформации вины из налоговых правоотношений в уголовно-правовые // Вопросы российского и международного права. 2017. Т. 7. № 3А. С. 221.

ного решения о привлечении к ответственности, рассматриваемый в арбитражном суде. Итогом рассмотрения таких дел является решение арбитражного суда, которое после вступления в законную силу должно иметь преюдициальное значение в соответствии со ст. 90 УПК РФ.

На это указывает и п. 23 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 64, согласно которому при рассмотрении уголовных дел о налоговых преступлениях судам необходимо учитывать вступившие в законную силу решения арбитражных судов, судов общей юрисдикции, а также другие решения, постановленные в порядке гражданского судопроизводства, имеющие значение по делу. Также стоит отметить, что в условиях экономического спора до завершения судебного разбирательства в арбитражном суде привлечение к уголовной ответственности недопустимо<sup>6</sup>.

Необходимо обратить внимание на одну особенность решений о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений в контексте последующего расследования уголовного дела за совершение преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 199 УК РФ, а именно: налоговые органы привлекают к ответственности саму организацию, а не ее должностных лиц или ее представителей за совершение деяния в соответствии со ст. 122 НК РФ, поскольку неуплату налогов совершает организация, не выполняя свою обязанность по их правильному исчислению и уплате.

В соответствии с п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Таким образом, форма вины, установленная в совершенном налоговом правонарушении, должна соответствовать форме вины в нало-

говом преступлении. В противном случае одно и то же деяние налоговым органом и следственными органами будет квалифицироваться как совершенное с разными формами вины, а предположить, что организация по неосторожности допустила неуплату налога (п. 1 ст. 122 НК РФ) и одновременно ее должностные лица умышленно совершили деяние по уклонению этой же организации от уплаты этих же налогов (ст. 199 УК РФ), невозможно.

Проводя предварительное расследование по уголовному делу в связи с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, следственные органы должны доказать, что данное деяние было совершено с прямым умыслом.

Одновременно с этим согласно п. 23 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 64 следует учитывать, что доказательствами, подтверждающими наличие или отсутствие в содеянном признаков состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, могут быть акты проверок исполнения законодательства о налогах и сборах, иные формы проведения налогового контроля органами, уполномоченными на это законодательством.

Таким образом, решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения имеет дуалистический характер: с одной стороны, это повод для возбуждения уголовного дела, с другой — одно из доказательств по делу.

В соответствии с ч. 1 ст. 88 УПК РФ каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности — достаточности для разрешения уголовного дела. Из этого следует, что в ходе производства по уголовному делу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должно быть оценено с точки зрения его достоверности

<sup>5</sup> В настоящей статье будет рассматриваться ситуация, когда налоговый орган выносит решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, устанавливая неосторожную форму вины (п. 1 ст. 122 НК РФ) и после вступления этого решения в силу направляет его с материалами проверки в следственные органы в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ. Налоговый орган обязан направить такие материалы в следственные органы независимо от установленной в ходе проведения мероприятий налогового контроля (камеральной или выездной налоговых проверок) формы вины налогоплательщика.

т.е. степени его соответствия действительности, отсутствия в нем искажений реальных событий<sup>7</sup>.

Если собранные в ходе производства по уголовному делу доказательства указывают на умышленную форму вины, то следователь должен оценить решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения как недостоверное доказательство и исключить его из перечня доказательств<sup>8</sup>, что влечет за собой следующую коллизию: признавая доказательство недостоверным в части определения формы вины, следователь одновременно с этим должен признать и недостоверность повода для возбуждения уголовного дела в этой же части. А это, в свою очередь, должно влечь за собой отмену самого решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, поскольку оно содержит недостоверную информацию и, следовательно, не может являться законным<sup>9</sup>. А поскольку сам налогоплательщик заинтере-

сован в подобной оценке решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, то можно быть уверенным, что он его обжалует в соответствующем порядке.

При таких условиях возможны две ситуации: первая — решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения будет признано незаконным; вторая — несмотря на признание недостоверности определения формы вины в данном решении оно будет признано законным.

Рассматривая первую ситуацию, первый вывод, который можно сделать, следующий: последствием такого признания должно быть прекращение уголовного дела, поскольку будет признан незаконным, а следовательно утратит юридическую силу, повод для возбуждения уголовного дела. Но стоит отметить, что подобного правового механизма УПК РФ не содержит.

Во второй ситуации процессуальное решение следователя о признании доказательства

<sup>6</sup> Боровков А. В. Преюдиция в расследовании налоговых преступлений // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5 «Юриспруденция». 2011. № 1 (14). С. 222.

<sup>7</sup> Относимость и допустимость данного доказательства в рамках настоящего исследования не ставится под сомнение. Вместе с тем стоит обратить внимание на следующее: судебное разбирательство в арбитражном суде по оспариванию решения налогового органа можно считать внепроцессуальной, т.е. вне рамок уголовного дела, формой проверки допустимости данного доказательства, так как основным вопросом, разрешаемым арбитражным судом, является именно его законность в части соблюдения налоговым органом требований законодательства о налогах и сборах при проведении мероприятий налогового контроля в отношении организации.

<sup>8</sup> Стоит оговориться, что УПК РФ не раскрывает понятия «достоверность», равно как не содержит правового механизма и последствий признания доказательства недостоверным, лишь содержит указание на необходимость проведения некоторых следственных действий для проверки достоверности доказательств (ч. 1 ст. 179, п. 2 ч. 3 ст. 226.5, пп. б п. 3 ч. 3 ст. 226.5 УПК РФ и др.). Так, следователь уполномочен признать доказательство недопустимым (ч. 3 ст. 88 УПК РФ), но аналогичного полномочия в части признания доказательства недостоверным у него нет. Представляется, что недостоверное доказательство должно быть исключено из материалов уголовного дела, поскольку оно не служит целям принятия законного, обоснованного, мотивированного и справедливого приговора. Также стоит указать, что достоверность доказательства тесно связана с другим критерием оценки доказательств — относимостью, поскольку если доказательство не отражает реальных событий, а наоборот, их искажает, то оно не может иметь отношения к уголовному делу вообще и к предмету доказывания в частности.

<sup>9</sup> Разумеется, отмена решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения должна происходить не в рамках уголовного судопроизводства, а в ином порядке, например, при использовании процедуры обжалования в вышестоящем налоговом органе в соответствии с НК РФ или в порядке пересмотра решения суда ввиду новых или вновь открывшихся обстоятельств, если законность данного решения оспаривалась в суде в соответствии с АПК РФ.

недостовверным должно быть отменено, а в материалах уголовного дела появятся противоречащие друг другу доказательства формы вины обвиняемого. В свою очередь, это должно привести либо к опровержению доказательств наличия у обвиняемого умысла либо к возникновению неустранимого сомнения в определении формы вины, которое должно толковаться в соответствии с ч. 3 ст. 14 УПК РФ в пользу обвиняемого. И в том, и в другом случае в зависимости от стадии уголовного судопроизводства это должно повлечь за собой либо постановление следователя о прекращении уголовного дела на основании п. 2 ч. 1 ст. 24 УПК РФ или оправдательный приговор на основании п. 3 ч. 2 ст. 302 УПК РФ, поскольку диспозиция ст. 199 УК РФ предусматривает только умышленную форму вины<sup>10</sup>.

Отдельно стоит рассмотреть ситуацию, при которой решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения обжаловалось в арбитражном суде, своим решением подтвердившим его законность<sup>11</sup>.

В соответствии с п. 23 постановления Пленума Верховного Суда РФ № 64 такое решение подлежит оценке в совокупности с иными собранными доказательствами по правилам ст. 88 УПК РФ. Это вступает в некоторое противоречие с положениями ст. 90 УПК РФ, согласно которой обстоятельства, установленные вступившим

в законную силу решением арбитражного суда, признаются судом, прокурором, следователем, дознавателем без дополнительной проверки.

Разумеется, такое решение не может предрешать виновность лиц, но вопрос не в этом, а в доказанности достоверности доказательства и повода для возбуждения уголовного дела. Подтверждая законность и обоснованность решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, оно подтверждает и достоверность выводов, которые в нем содержатся, поскольку обоснованность решения налогового органа непосредственно связана и с его достоверностью.

При наличии такого решения арбитражного суда, вступившего в законную силу, и следователь, и суд не вправе усомниться в достоверности решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, в том числе и в форме вины, им установленной. Это означает, что преюдициальные ограничения, выраженные в запрете predeterminedения виновности лиц, будут преодолены и с помощью преюдиции будет доказана именно неосторожная форма вины в деянии обвиняемого, либо в уголовном деле возникнут неустранимые сомнения относительно формы вины, что, как указывалось выше, должно привести либо к прекращению уголовного дела, либо к оправдательному приговору.

<sup>10</sup> Более того, даже в ситуации, когда налоговый орган установит в своем решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения умышленную форму вины, подобная коллизия также может возникнуть, поскольку НК РФ, в отличие от УК РФ, не разделяет умышленную форму вины на прямой и косвенный умысел т.е. доказанная налоговым органом умышленная форма вины необязательно должна доказывать именно прямой умысел в действиях обвиняемого по уголовному делу.

<sup>11</sup> Разумеется, открытым остается вопрос о том, изменяет ли правовую природу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения решение арбитражного суда, вступившее в законную силу. С одной стороны, арбитражный суд рассматривает лишь вопросы законности и обоснованности оспариваемого решения налогового органа и не рассматривает дело по существу; с другой стороны, арбитражный суд в мотивировочной части своего решения обязан изложить обстоятельства дела, следовательно, решение вопроса о форме вины становится уже частью решения арбитражного суда.

### БИБЛИОГРАФИЯ

1. Боровков А. В. Преюдиция в расследовании налоговых преступлений // Вестник Волгоградского государственного университета. — Серия 5 «Юриспруденция». — 2011. — № 1 (14). — С. 222—224.
2. Лукашевич С. В. Процессуальный механизм установления виновности по делам о преступном уклонении от уплаты налогов // Российский юридический журнал. — 2008. — № 5. — С. 215—221.
3. Прошин В. М. Криминалистический анализ трансформации вины из налоговых правоотношений в уголовно-правовые // Вопросы российского и международного права. — 2017. — Т. 7. — № 3А. — С. 210—224.

*Материал поступил в редакцию 10 мая 2018 г.*

### PROBLEMS OF PROVING GUILT IN CRIMINAL CASES IN CONNECTION WITH TAX EVASION

**DUBROVIN Vladimir Valerievich**, PhD in Law, Associate Professor of the Department of Criminal Law, Criminal Procedure and Criminalistics of the Faculty of International Law of the MGIMO University  
vldubrovin@gmail.com  
119454, Russia, Moscow, prospect Vernadskogo, d. 76

**Abstract.** *The establishment of an intentional form of guilt and its specific type is mandatory for the implementation of the provisions of Art. 8 of the Criminal Code. In criminal proceedings in connection with tax evasion, a direct intent should be established in the act of the accused, otherwise the provisions of the Resolution of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of December 28, 2006 No. 64 "On the practice of criminal law on liability for tax offenses". One of the proofs of direct intent in the act of the accused may be the decision of the tax authority to prosecute for the tax offense, made according to the results of tax control measures (in-house or on-site tax audits). In the event that it establishes an imprudent form of the taxpayer's guilt in committing a tax offense, in proving the guilt of the accused in the course of criminal proceedings there may be an intractable contradiction.*

**Keywords:** *tax crimes, initiation of criminal proceedings, termination of criminal proceedings, prejudice, judicial practice, guilt.*

### REFERENCES (TRANSLITERATION)

1. Borovkov A. V. Preyuditsiya v rassledovanii nalogovykh prestupleniy // Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. — Seriya 5 «Yurisprudentsiya». — 2011. — № 1 (14). — S. 222—224.
2. Lukashevich S. V. Protsessual'nyy mekhanizm ustanovleniya vinovnosti po delam o prestupnom uklonenii ot uplaty nalogov // Rossiyskiy yuridicheskiy zhurnal. — 2008. — № 5. — S. 215—221.
3. Proshin V. M. Kriminalisticheskiy analiz transformatsii viny iz nalogovykh pravootnosheniy v ugovovno-pravovye // Voprosy rossiyskogo i mezhdunarodnogo prava. — 2017. — T. 7. — № 3A. — S. 210—224.