

СЛОЖНОСТИ И ПЕРСПЕКТИВЫ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОЦЕНКИ ДЕЯНИЙ «ТЕХНИЧЕСКИХ» КОМПАНИЙ, СПОСОБСТВУЮЩИХ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Горобец Денис Геннадьевич

Доцент кафедры криминалистики Ростовского филиала Санкт-Петербургской академии Следственного комитета Российской Федерации (Ростов-на-Дону), кандидат экономических наук, ORCID: 0000-0001-9633-2496, e-mail: Gorobets_Denis_1975@mail.ru.

В статье анализируется следственно-судебная практика правовой оценки деяний «технических» компаний, состоящих в формировании фиктивного документооборота и обналичивании денег в интересах недобросовестных налогоплательщиков с целью получения ими необоснованной налоговой выгоды. На основе сравнения указанных незаконных действий «технических» компаний и признаков объективной стороны легализации автор обосновывает необходимость и возможность квалификации этих деяний по ст. 174 УК РФ.

Ключевые слова: «технические» компании, «фирмы-однодневки», фиктивный документооборот, обналичивание, легализация, необоснованная налоговая выгода

Для цитирования: Горобец Д. Г. Сложности и перспективы уголовно-правовой оценки деяний «технических» компаний, способствующих уклонению от уплаты налогов // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2023. № 2. С. 40–45. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2023_2_40.

DIFFICULTIES AND PROSPECTS OF CRIMINAL-LEGAL ASSESSMENT OF THE ACTS OF «TECHNICAL» COMPANIES CONTRIBUTING TO TAX EVASION

Gorobets Denis

Associate professor, Rostov Branch of Saint-Petersburg Academy of the Investigative Committee of the Russian Federation (Rostov-on-Don), candidate of economic sciences, ORCID: 0000-0001-9633-2496, e-mail: Gorobets_Denis_1975@mail.ru.

The article analyzes the investigative and judicial practice of the right assessment of the actions of «technical» companies that consist in the formation of fictitious document flow and cashing out money in the interests of unscrupulous taxpayers in order to obtain unjustified tax benefits. Based on the synthesis of these illegal actions of «technical» companies and signs of the objective side of legalization, the author substantiates the necessity and possibility of their qualification under Art. 174 of the Criminal Code of the Russian Federation.

Key words: «technical» companies, «one-day firms», fictitious document flow, cashing out, legalization, unjustified tax benefit

For citation: Gorobets D. (2023) Difficulties and prospects of criminal-legal assessment of the acts of «technical» companies contributing to tax evasion. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu»*, no. 2, pp. 40–45, DOI: http://doi.org/10.34076/22196838_2023_2_40.

Единственным способом сокрытия неуплаты налогов (по крайней мере, до проведения выездной налоговой проверки) является создание видимости реальных коммерческих взаимоотношений с контрагентами, дающих право на применение налоговых вычетов по налогу на добавленную стоимость и уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль организаций. Налоговыми органами такие действия именуют-

ся получением необоснованной налоговой выгоды с использованием «технических» компаний (еще один применяемый термин – «фирмы-однодневки»). Криминализованный российским уголовным законодательством способ неуплаты налогов путем включения в налоговую отчетность заведомо ложных сведений предполагает использование в бухгалтерском и налоговых учетах фиктивных документов, формально подтверждающих «липовые» сделки. Источником таких документов как раз и выступают указанные псевдосубъекты рыночных отношений. Разъяснения Федеральной налоговой службы Российской Федерации дают им следующие определения. Под «фирмой-однодневкой» в самом общем смысле понимается юридическое лицо, не обладающее фактической самостоятельностью, созданное без цели ведения предпринимательской деятельности, как правило, не представляющее налоговую отчетность, зарегистрированное по адресу массовой регистрации и т. д.¹ «Технические» компании – это компании, не ведущие реальной экономической деятельности и не исполняющие налоговых обязательств в связи со сделками, оформляемыми от их имени, в ситуации, когда лицом, осуществляющим исполнение, является иной субъект².

В следственно-судебной практике действия «технических» компаний, при помощи которых осуществлялось уклонение от уплаты налогов, могут оцениваться на предмет способствования совершению преступления, а могут и игнорироваться. При оценке указывается на активное способствование преступлению либо неосведомленность о вовлечении в преступление.

Так, в приговоре по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ директору ООО «МонтажСтройКом» прямо описывается преступная роль «технических» компаний: «С целью реализации права на необоснованное применение налоговых вычетов по НДС при не установленных следствием обстоятельствах директор ООО „МонтажСтройКом“ познакомился с не установленными следствием лицами, оказывавшими услуги по переводу денежных средств из безналичной формы в наличную, которые передали ему реквизиты и светокпии учредительных документов ряда предприятий для последующего изготовления от их имени заведомо подложных первичных документов бухгалтерского учета и перечисления на их расчетные счета в банках денежных средств якобы в качестве оплаты не осуществившихся в действительности подрядных работ и фиктивных поставок материалов»³.

Схожее описание дано в приговоре по ч. 1 ст. 199 УК РФ генеральному директору ООО «Завод Нефтегазмаш», заместитель которого по его указанию познакомился с лицами, оказывавшими возмездные услуги по обналачиванию денежных средств⁴.

Противоположная (оправдывающая) оценка роли «технических» компаний дается в приговоре по п. «б» ч. 2 ст. 199 УК РФ директору ООО «Энергогазэкострой», по просьбе которого его знакомый, не подозревая о преступных целях просьбы, направленных на уклонение от уплаты налогов, обратился к своему знакомому с просьбой о предоставлении реквизитов организаций, через которые директор ООО «Энергогазэкострой» в будущем будет осуществлять транзитные операции по перечислению и последующему обналачиванию денежных средств. Не осознавая истинный характер преступных намерений директора ООО «Энергогазэкострой», направленных на уклонение от уплаты налогов, посредники передали реквизиты нескольких юридических лиц⁵.

По ряду уголовных дел применяемое нейтральное описание «технических» компаний не позволяет установить их осведомленность о вовлечении в совершение преступления. Так, по уголовным делам по фактам уклонения от уплаты налогов в отношении директоров ЗАО «Ювенал» и ООО «АлБес» указывается о приискании заведомо подложных гражданско-правовых и бухгалтерских документов, выполненных от

¹ Письмо ФНС РФ от 11 февраля 2010 г. № 3-7-07/84 «О рассмотрении обращения».

² Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

³ Приговор № 1-227/2017 от 24 октября 2017 г. по уголовному делу № 1-227/2017 Дзержинского районного суда г. Волгограда.

⁴ Приговор № 1-290/2017 от 6 сентября 2017 г. по уголовному делу № 1-290/2017 Дзержинского районного суда г. Волгограда.

⁵ Приговор № 1-182/2017 от 10 августа 2017 г. по уголовному делу № 1-182/2017 Кировского районного суда г. Саратова.

имени ряда контрагентов без какой-либо оценки реальности их предпринимательской деятельности¹.

По уголовному делу в отношении директора ООО «Потис» указывается на его осведомленность о недействительности организаций, привлекаемых им в качестве контрагентов². Аналогичное описание и по уголовному делу в отношении директора ООО «ЮПСМ» в котором сообщается о получении им у не установленных следствием лиц реквизитов и светоконий учредительных документов ряда юридических лиц, заведомо для него не имеющих трудовых ресурсов, не осуществляющих реальной финансово-хозяйственной деятельности, а следовательно, и не производивших уплаты установленных законодательством налогов³. Директор ООО «Профессиональная логистика» не ограничился только подысканием «технических» компаний и принятием от них фиктивных документов, а получил над ними контроль путем приобретения за денежное вознаграждение у неустановленных лиц⁴. Во всех случаях по уголовным делам об уклонении от уплаты налогов, в том числе в приговорах, остаются невыясненными мотивы передачи документов «технических» компаний налогоплательщикам и в целом их предназначение в сфере предпринимательства.

Определение «технических» компаний, даваемое Федеральной налоговой службой, осуществляется через описание их роли в неуплате налогов другими организациями и указание на цель создания и функционирования⁵. Назначение таких компаний состоит в участии в организации формального документооборота, а целью создания выступает принятие на себя статуса участников операций с оформлением документов от своего имени в противоправных целях при одновременном неведении реальной экономической деятельности и неисполнении налоговых обязательств в связи со сделками, оформляемыми от их имени.

Приведенные примеры указывают на оставление следственной практикой очевидно общественно опасных действий таких компаний без каких-либо ответных мер со стороны государства. Установление причины происходящего требует анализа существующей нормативно-правовой базы, комментариев к ней юристов-практиков и ученых.

Позиция надзирающего за предварительным расследованием органа о возможности привлечения лиц, оказывающих руководителям юридических лиц услуги по обналичиванию денежных средств, к уголовной ответственности по ст. 171 и 172 УК РФ⁶ не учитывает не только несоответствие преступного умысла незаконных предпринимательства и банковской деятельности целям деятельности «технических» компаний, но и последствия в виде ущерба, характерные только для данных статей.

В научных работах акцент делается на предотвращении деятельности «технических» компаний посредством их выявления на основе определенных критериев и последующего лишения права регистрации⁷, а также уголовном преследовании по ст. 173.1 и 173.2 УК РФ⁸.

¹ Постановление от 9 июля 2020 г. по уголовному делу № 1-582/2020 Выборгского районного суда г. Санкт-Петербурга, приговор № 1-224/2017 от 14 сентября 2017 г. по уголовному делу № 1-224/2017 Советского районного суда г. Самары.

² Приговор № 1-263/2017 от 18 декабря 2018 г. по уголовному делу № 1-263/2017 Ленинского районного суда г. Ульяновска.

³ Постановление от 25 мая 2017 г. по уголовному делу № 1-205/17 Дзержинского районного суда г. Волгограда.

⁴ Приговор № 1-135 от 16 февраля 2017 г. по уголовному делу № 1-135 Кировского районного суда г. Санкт-Петербурга.

⁵ Письмо ФНС России от 10 марта 2021 г. № БВ-4-7/3060@ «О практике применения статьи 54.1 Налогового кодекса Российской Федерации».

⁶ Прокурор разъясняет. Незаконное обналичивание денежных средств и создание «фирм-однодневок» может повлечь привлечение к уголовной ответственности. 30 марта 2020 // Прокуратура Пензенской области: офиц. сайт. URL: https://epp.genproc.gov.ru/web/proc_58/activity/legal-education/explain?item=24478958 (дата обращения: 06.03.2023).

⁷ Валуев Е. А., Содномова С. К. Некоторые аспекты противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием фирм-однодневок // Весенние дни науки ВШЭМ: сб. докладов Междунар. конф. студентов, аспирантов, молодых ученых, X Междунар. науч.-практ. форума молодых налоговедов. Екатеринбург, 2018. Т. 2. С. 37–41; Черниенко Ю. М., Сузаков И. Р. «Фирмы-однодневки» или недобросовестная деятельность с целью уклонения от налоговой обязанности // Научные заметки молодых исследователей. 2014. № 5. С. 69–71.

⁸ Зенкин А. Н. Налоговые злоупотребления, позволяющие занижать налогооблагаемую базу // Законность. 2022. № 7. С. 8–10; Абдул-Кадыров Ш. М. Противодействие незаконному обналичиванию денежных средств // Там же. 2018. № 10. С. 3–7.

Учитывая приведенные мнения, нужно отметить следующее. Для налогового законодательства «технические» компании субъектами налоговых правоотношений не являются и в связи с этим не подлежат привлечению к налоговой ответственности за содействие неуплате налогов налогоплательщиком. Их должностные лица, исходя из особенностей объективной стороны преступления, определяющих специальный субъект, и прямых разъяснений Пленума Верховного Суда, не могут признаваться субъектами преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ¹. В то же время оценка роли «технических» компаний как пособничества уклонению от уплаты налогов допустима и оправдана. Возможной мерой воздействия на преступную деятельность «технических» компаний является формирование следственной практики по квалификации их деяний, состоящих в формировании фиктивного документооборота с налогоплательщиками с целью получения последними необоснованной налоговой выгоды как соучастия в уклонении от уплаты налогов в форме пособничества, заключающегося в предоставлении средств совершения преступления. Очевидная ограниченность такого подхода исключительно случаями содействия неуплате налогов в уголовно наказуемых размерах, составляющими лишь часть от всех фактов неуплаты налогов, не позволяет признать его достаточным средством борьбы с «техническими» компаниями.

Большей универсальностью обладают уголовные нормы, устанавливающие ответственность за создание таких компаний – ст. 173.1 и 173.2 УК РФ.

Используемые недобросовестными налогоплательщиками в качестве средства уклонения от уплаты налогов юридические лица зарегистрированы и действуют посредством фиктивных руководителей. Необходимо различать общественную опасность функционирования таких компаний, состоящую, с одной стороны, в нарушении действующего порядка образования юридического лица, за что как раз и установлена уголовная ответственность ст. 173.1 и 173.2 УК РФ, а с другой – в обеспечении ими возможности совершения иных преступлений, в первую очередь уклонения от уплаты налогов, не имеющую соответствующих адресных мер уголовно-правового реагирования.

Несмотря на создание ст. 173.1 и 173.2 УК РФ определенных сложностей для «технических» компаний, нельзя их расценивать в качестве эффективных средств уголовно-правовой борьбы. Данные нормы оказывают лишь опосредованное воздействие на «технические» компании. В первую очередь указанные нормы призваны обеспечить прозрачность предпринимательской деятельности для целей налогового контроля. Маловероятно предположение о дополнительной цели их введения в Уголовный кодекс, заключающейся в противодействии использованию «технических» компаний в уклонении от уплаты налогов. В таком случае нормы должны были содержать отягчающий квалифицирующий признак, связанный с использованием незаконно образованных юридических лиц в уклонении от уплаты налогов другими юридическими лицами с близкими к ст. 199 УК РФ величинами санкций.

Рассмотренные возможные варианты противодействия «техническим» компаниям не обеспечивают неотвратимости наказания. Из приведенных примеров следственной практики очевидна сложность квалификации деяний руководителей «технических» компаний по ч. 5 ст. 33, ст. 199 УК РФ или ст. 173.1 и 173.2 УК РФ. По первой норме недостаточно данных для вывода об умышленности предоставления подложных документов именно в целях содействия уклонению от уплаты налогов. По второй – множество «технических» компаний, несмотря на неосуществление реальной предпринимательской деятельности, тем не менее, зарегистрированы надлежащим образом.

Сложившаяся в следственной практике ситуация позволяет считать причиной оставления очевидно общественно опасных действий «технических» компаний без каких-либо ответных мер со стороны государства ограниченностью правовых возможностей. Уголовное законодательство Российской Федерации, не располагающее надлежащими правовыми инструментами решения указанной проблемы, объективно нуждается в корректировке. Возможным вариантом выступает установление

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48 «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления».

уголовной ответственности за формирование и предоставление документации с целью создания условий, способствующих уклонению от уплаты налогов. Длительность данной процедуры обуславливает необходимость выработки опирающегося на существующие нормы уголовного права возможного подхода к оценке деятельности «технических» компаний в качестве временной меры.

Внимания заслуживает применение положений ст. 174 УК РФ. Формирование ложного документооборота между налогоплательщиком и «технической» компанией неразрывно связано с осуществлением денежных переводов от первого ко второй как способа обналичивания и искусственного создания доказательств якобы реальности сделок, отражаемых в ложном документообороте. Транспонируя составные элементы деяний «технических» компаний, а именно: подготовку и передачу финансово-хозяйственных и бухгалтерских документов, отражение фиктивных сделок в собственных регистрах бухгалтерского учета, получение денег на свои расчетные счета в банках с последующим их возвратом – на признаки объективной стороны легализации (совершение любых операций с денежными средствами (наличные и безналичные расчеты, перевод денежных средств), заведомо приобретенными другими лицами преступным путем в целях обналичивания денежных средств, в том числе с использованием расчетных счетов «фирм-однодневок»¹), получаем достаточные основания для квалификации по ст. 174 УК РФ.

Обязательный размерный признак объективной стороны легализации – сумма, превышающая один миллион пятьсот тысяч рублей, – должен определяться размером не уплаченных налогоплательщиком с помощью действий «технической» компании налогов. Для налога на добавленную стоимость это будет величина незаконно примененного налогового вычета по счетам-фактурам, выставленным от имени «технической» компании (входящий НДС), а для налога на прибыль организаций – якобы произведенные расходы, учитываемые в соответствии с положениями ст. 252 Налогового кодекса РФ. Наряду с отражением указанных величин (вычетов и расходов) в бухгалтерских и налоговых документах, они должны подтверждаться переводом со счетов налогоплательщика в банковских учреждениях на счета «технических» компаний как главной составляющей процесса обналичивания. Именно данное действие, объединенное с фальсификацией бухгалтерского документооборота единой целью, состоящей в создании условий для якобы правомерного уменьшения подлежащих уплате в бюджет налогов, позволяет правоприменителю обоснованно квалифицировать пособничество «технических» компаний как легализацию².

Возвращаясь к приведенной следственно-судебной практике уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость и налога на прибыль организации с использованием «технических» компаний, характеризующейся различным описанием роли данных компаний от нейтральной до прямого указания на обналичивание денег в интересах налогоплательщика, полагаю необходимым ее корректировку в контексте сделанных рекомендаций о квалификации деяний «технических» компаний как легализации денежных средств. Результатом станет разрушение преступно взаимовыгодного союза недобросовестных налогоплательщиков и «технических» компаний. Устранятся обстоятельства, способствующие неуплате налогов, в том числе в уголовно ненаказуемых размерах. Уголовное законодательство оперативно усилит защиту налоговых правоотношений до установления специальной нормы ответственности за фальсификацию документов и обналичивание денег в целях получения необоснованной налоговой выгоды другими организациями.

Список литературы

Абдул-Кадыров Ш. М. Противодействие незаконному обналичиванию денежных средств // Законность. 2018. № 10. С. 3–7.

Валуев Е. А., Содномова С. К. Некоторые аспекты противодействия уклонению от уплаты налогов с использованием фирм-однодневок // Весенние дни науки ВШЭМ: сб. докладов Меж-

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 7 июля 2015 г. № 32 (в ред. от 26 февраля 2019 г.) «О судебной практике по делам о легализации (отмывании) денежных средств или иного имущества, приобретенных преступным путем, и о приобретении или сбыте имущества, заведомо добытого преступным путем».

² Прокуратура Иркутской области. 2021. 1 апр. URL: https://epp.genproc.gov.ru/web/proc_38/activity/legal-education/explain/criminal?item=60612306 (дата обращения: 06.03.2023).

дунар. конф. студентов, аспирантов, молодых ученых, X Междунар. науч.-практ. форума молодых налоговедов. Екатеринбург, 2018. Т. 2. С. 37–41.

Зенкин А. Н. Налоговые злоупотребления, позволяющие занижать налогооблагаемую базу // Законность. 2022. № 7. С. 8–10.

Черниенко Ю. М., Сузаков И. Р. «Фирмы-однодневки» или недобросовестная деятельность с целью уклонения от налоговой обязанности // Научные заметки молодых исследователей. 2014. № 5. С. 69–71.

References

Abdul-Kadyrov Sh. M. (2018) Protivodeistvie nezakonnomu obnalichivaniyu denezhnykh sredstv [Countering illegal cash withdrawal]. In *Zakonnost'*, no. 10, pp. 3–7.

Chernienko Yu. M., Suzakov I. R. (2014) «Firmy-odnodnevki» ili nedobrosovestnaya deyatel'nost' s tsel'yu ukloneniya ot nalogovoi obyazannosti [«One-day firms» or unfair activities for the purpose of evading tax obligations]. In *Nauchnye zametki molodykh issledovatelei*, no. 5, pp. 69–71.

Valuev E. A., Sodnomova S. K. (2018) Nekotorye aspekty protivodeistviya ukloneniyu ot uplaty nalogov s ispol'zovaniem firm-odnodnevok [Some aspects of countering tax evasion using one-day firms]. In *Vesennie dni nauki VShEM: sbornik dokladov Mezhdunarodnoi konferentsii studentov, aspirantov, molodykh uchenykh, X Mezhdunarodnogo nauchno-prakticheskogo foruma molodykh nalogovedov*, Yekaterinburg, pp. 37–41.

Zenkin A. N. (2022) Nalogovye zloupotrebleniya, pozvolyayushchie zanizhat' nalogooblagaemuyu bazu [Fiscal abuses allowing to understate the taxable base]. In *Zakonnost'*, no. 7, pp. 8–10.