

КОГДА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ – ДЕЛО РУК НЕ ОДНОГО ЧЕЛОВЕКА

Горобец Денис Геннадьевич

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

В статье рассматривается субъектный состав уклонения от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, в контексте различных способов совершения преступления, анализируется влияние изменений арбитражной практики на уголовно-правовую квалификацию, делается вывод о допустимости соисполнительства при определенных условиях.

Ключевые слова: соучастники, соисполнители, «технические» компании, «дробление бизнеса», общая система налогообложения, специальные налоговые режимы, непоступление денег в бюджет, совершение преступления группой лиц по предварительному сговору

Для цитирования: Горобец Д. Г. Когда уклонение от уплаты налогов – дело рук не одного человека // Электронное приложение к «Российскому юридическому журналу». 2024. № 1. С. 62–67. DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2024_1_62.

WHEN TAX EVASION IS THE WORK OF MORE THAN ONE PERSON

Gorobets Denis

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

The article examines the subject composition of tax evasion payable by an organization in the context of various methods of committing a crime, analyzes the impact of changes in arbitration practice on criminal legal qualifications, and draws a conclusion about the admissibility of co-execution under certain conditions.

Key words: accomplices, co-principals, «technical» companies, «business fragmentation», general taxation system, special tax regimes, non-receipt of money to the budget, commission of a crime by a group of persons by prior conspiracy

*For citation: Gorobets D. (2024) When tax evasion is the work of more than one person. In *Elektronnoe prilozhenie k «Rossiiskomu yuridicheskomu zhurnalu»*, no. 1, pp. 62–67, DOI: https://doi.org/10.34076/22196838_2024_1_62.*

Уголовный закон выделил в уклонении от уплаты налогов, подлежащих уплате организацией, возможность соисполнительства преступления, установив соответствующий квалифицирующий признак – «совершенное группой лиц по предварительному сговору».

Определяя субъектный состав ст. 199 УК РФ, Пленум ВС РФ¹ указал на лицо, руководящее деятельностью организации, подразумевая под ним официального директора, реально выполняющего свои функции, а также фактического руководителя, прикрывающегося номинальным директором. При этом исполнительство преступления фактическим руководителем однозначно исключает соисполнительство номи-

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

нального руководителя, допуская только возможность квалификации его действий как пособничества. Очевиден вывод о специальном статусе субъекта уклонения от уплаты налогов, которым наделяется лицо, непосредственно руководящее организацией. Традиционно ученые выделяют такие отличительные субъектные признаки, как осуществление налоговых платежей только законодательно определенными лицами¹ и обязанность предоставления налоговой отчетности².

Учитывая принцип единоличия представителя юридического лица во взаимоотношениях с государственными органами, в том числе в подписании налоговой отчетности, преступление, предусмотренное ст. 199 УК РФ, совершается индивидуально, и теоретически соисполнительство маловероятно. Допущение в ряде научных работ данной квалификации, сделанное без приведения разграничивающих критериев соисполнительства от других форм соучастия, оставляет вопрос об отличии второго (добавочного) соисполнителя от пособника³.

Непонятны уголовно-правовые оценки деяний соучастников уклонения от уплаты налогов, даваемые в немногочисленной следственно-судебной практике преступлений, предусмотренных п. «а» ч. 2 ст. 199 УК РФ.

Соисполнительством признаны действия неустановленного фактического собственника ЗАО «Базис», находящегося за пределами Российской Федерации, состоящие в привлечении директоров ЗАО «Базис» и ООО «Торговый дом „Цветмет“» (основной поставщик продукции ЗАО «Базис») к уклонению ЗАО «Базис» от уплаты налогов путем экспорта в адрес «T. B. S. Enterprises – Limited Partnership» лома, сплавленного в чушки, под видом определенного сплава, причем налоговые ставки на лом и сплав различались⁴. Соответственно, деяния данного неустановленного лица и директора ЗАО «Базис» квалифицированы как уклонение от уплаты налогов в особо крупном размере, совершенное группой лиц по предварительному сговору, а директора ООО «Торговый дом „Цветмет“» – как пособничество в совершенном ими преступлении.

С учетом очевидной организаторской роли неустановленного лица в преступлении и отсутствия какого-либо официального отношения к ЗАО «Базис» он все же не соисполнитель, а организатор. Исполнительство объективной стороны преступления с его стороны возможно только при условии фактического руководства деятельностью ЗАО «Базис», но в таком случае директор ЗАО «Базис», являясь его номинальным руководителем, будет не соисполнителем, а только пособником.

Аналогичная оценка деяний соучастника, но не соисполнителя дается по уголовному делу в отношении директора организации И. А. Кем и еще одного лица, не являющегося сотрудником организации, но имеющего непосредственное отношение к осуществлению функций бухгалтера⁵. Как соисполнительство расценено приискание и приобретение документов организаций, выступивших фиктивными контрагентами, посредством якобы имевшихся финансово-хозяйственных отношений с которыми организация, руководимая И. А. Кем, необоснованно зависила налоговые вычеты по налогу на добавленную стоимость.

Примечательно описание роли этого лица: «Обещала найти и передать Кем И. А. документы и печати „номинальных“ организаций с открытыми счетами в кредитном учреждении для использования в незаконной схеме уклонения от уплаты налогов, а также обналачивать для Кем И. А. деньги и скрыть следы ее преступной деятельности путем изготовления подложных документов, необходимых для создания видимости законности произведенных операций». После описания деяний пособника почему-то сделан вывод о соисполнительстве: «Лицо вступило в предварительный сговор с Кем И. А. на совершение преступления группой лиц по предварительному сговору».

Приведенными псевдосоисполнителями (фактическими соучастниками в форме организаторов, подстрекателей и пособников) и ограничивается следственно-судебная практика соисполнительства в уклонении от уплаты налогов.

¹ Щепельков В. Ф., Сальников А. В., Ермолаева Н. А. Разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации о судьбе налоговых преступлений // Криминалистика. 2012. № 2. С. 27–34.

² Ханова И. В. Субъекты налоговых преступлений // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2018. № 1. С. 105–111.

³ Жадаева М. А., Янина И. Ю. Квалификация уклонения организации от уплаты налогов: проблемы конструирования состава и способы их преодоления // Налоги. 2021. № 6. С. 38–41.

⁴ Приговор Октябрьского районного суда г. Санкт-Петербурга от 25 августа 2017 г. по делу № 1-259/2017.

⁵ Приговор Калининского районного суда г. Челябинска от 22 июля 2017 г. по делу № 1-304/2017.

В научной литературе возможность уклонения от уплаты налогов группой лиц рассматривается применительно к нетипичным случаям, связанным с признанием уклонения от уплаты налогов, вопреки положениям Пленума ВС РФ¹, длящимся преступлением и состоящим в правовой оценке деяний двух лиц, одно из которых, будучи руководителем налогоплательщика, уклонилось от уплаты налогов, а второе, сменив предыдущего руководителя, будучи осведомленным о неуплате налогов, имея возможность подать уточненную налоговую отчетность и уплатить налоги, этого не делает, продолжая тем самым преступление².

Анализируя квалификацию соисполнительства (директор и учредитель, директор и бухгалтер и т. п.) по конкретным уголовным делам, во всех случаях отметим отсутствие в деяниях «второго соисполнителя (не директора)» признаков объективной стороны уклонения от уплаты. Это вполне закономерно, учитывая специфичный способ совершения данного преступления, осуществимый только для руководителя организации. Очевидно, ориентация Пленума ВС РФ на способ совершения преступления как критерий определения субъекта и предопределила его ограниченность исключительно лицом, руководящим деятельностью организации. Но возникает вопрос о возможности совместного либо даже самостоятельного, помимо директора, выполнения другим лицом объективной стороны уклонения от уплаты налогов.

Наиболее распространенными схемами уклонения от уплаты налогов являются совершение бестоварных сделок с «техническими» компаниями («фирмами-однодневками») и искусственное разделение организации, подлежащей общей системе налогообложения, на несколько хозяйствующих лиц, правомочных применять специальные налоговые режимы («дробление бизнеса»)³.

Участниками первой схемы, помимо руководителя организации-уклониста, выступают руководители «технических» компаний, создающих формальные основания для уменьшения налоговой нагрузки, получения необоснованной налоговой выгоды в терминологии налоговых органов. Непосредственная роль «технических» компаний, состоящая в формировании ложного документооборота и обналичивании денег в интересах недобросовестного налогоплательщика⁴, ни в какой части не образует объективной стороны уклонения от уплаты налогов. Соучастие данных лиц ограничивается исключительно пособничеством без каких-либо признаков соисполнительства.

Следующая преступная схема – «дробление бизнеса» – также состоит в имитации реальной экономической деятельности, но теперь не во взаимоотношениях с контрагентами, а в имитации работы нескольких лиц, в то время как в реальности действует одно лицо.

Возникает существенное отличие, состоящее в непосредственной связи между деяниями всех участников преступной схемы и наступающими общественно опасными последствиями в виде неуплаты налогов.

В первом случае противоправная деятельность фиктивных контрагентов создает условия для уклонения от уплаты налогов другой организацией, но не вовлекает их самих в уклонение от уплаты налогов. Совершенно иные цели и последствия деяний участников схемы уклонения от уплаты налогов путем «дробления бизнеса». Влияние каждого из них на преступный результат, состоящий в непоступлении денег в бюджетную систему Российской Федерации, абсолютно одинаково. Такое положение предопределено самой сутью разделения хозяйствующего субъекта, когда качественно-количественные результаты его предпринимательской деятельности, подлежащие налогообложению по общей системе, распределяются между его искусственно разделенными частями, обеспечивая тем самым соответствие критериям, установленным для применения специальных налоговых режимов.

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 26 ноября 2019 г. № 48.

² Пичугина М. А. Уклонение от уплаты налогов как длящееся преступление // Уголовное право. 2019. № 6. С. 74–80.

³ Письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650 «О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов)».

⁴ Талова К. А. Борьба с фирмами-однодневками // Журнал прикладных исследований. 2018. № 3. С. 29–32.

Простой подход в распределении налоговой нагрузки большой организации на несколько меньших ставит сложный вопрос относительно конечного получателя необоснованной налоговой выгоды – целого или его частей, а в уголовно-правовом контексте – о роли и ответственности каждого участника.

Юридически деятельность осуществляется несколькими лицами, фактически – одним, и оно же, являясь реальным, а не искусственно созданным налогоплательщиком, уклоняется от уплаты налогов. В то же время осуществление предпринимательской деятельности без регистрации, обязательной в силу требований ч. 1 ст. 2 ГК РФ, признается уголовно наказуемым незаконным предпринимательством, не относящимся к сфере налоговых правоотношений. Ведущий данную деятельность хозяйствующий субъект не относится к налогоплательщикам, определенным налоговым законодательством. При этом имущество, деньги и иные ценности, полученные в результате совершения этого преступления, подлежат обращению в доход государства¹. Воссоздание реального налогоплательщика путем объединения его частей не позволяет предъявлять налоговые претензии, неприменимые к несуществующим юридическим организациям или индивидуальным предпринимателям.

Другое дело, когда реальный налогоплательщик моделируется способом поглощения, предусматривающим присоединение к одной из частей, являющейся самостоятельным налогоплательщиком, остальных с лишением их статуса самостоятельных налогоплательщиков. Такое объединение позволяет перевести ставшего единственным налогоплательщика на общую систему налогообложения с последующим правомерным доначислением налогов, прогнозируемо превышающих налоги, уплаченные ранее им самим и другими частями, находящимися на специальных налоговых режимах.

На практике конечный получатель необоснованной налоговой выгоды от применения схемы «дробления бизнеса» так и определяется: «...налоговым органам следует выявлять организатора и консолидировать по нему доходы и расходы всех остальных участников, чтобы определить действительные налоговые обязательства»².

Данная оценка участников схемы «дробления бизнеса», учитывающая их совокупность и основывающаяся на взаимосвязях и взаимообусловленностях, совершенно справедлива. Спорным же выступает выделение одной из частей как имеющей отличие, предопределяющее необходимость присоединения остальных исключительно к данной части. Критерии налогоплательщика-организатора схемы налоговыми органами не разъяснены. Возможные варианты: дата создания, продолжительность и объем хозяйственной деятельности, организационно-правовая форма и иные аналогичные – позволяют с определенной степенью достоверности, но не во всех случаях (для примера, одновременная организация двух равнозначных торговых точек в одном помещении), определить исходного налогоплательщика, которого умышленно раздробили. Но практическая целесообразность, определяемая несхожестью результатов различных вариантов, неочевидна.

Ранее налогово-судебная практика при доначислении налогов объединенному и переведенному на общую систему налогообложения налогоплательщику в большинстве случаев не предусматривала учета уплаченных его частями налогов по специальным налоговым режимам. Исключение двойного налогообложения обеспечивалось правом на зачет или возврат в порядке ст. 78 НК РФ уплаченных по специальным налоговым режимам налогов³.

В течение 2022 г. Верховный Суд РФ рядом своих решений по конкретным арбитражным делам исключил право налогоплательщиков, входивших в схему «дробления бизнеса», на возврат налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов. Компенсирующей мерой стало уменьшение размера доначисляемых налогоплательщику-организатору налогов на сумму налогов, уплаченных элементами схемы «дробления бизнеса»⁴.

¹ Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 18 ноября 2004 г. № 23 (в ред. от 7 июля 2015 г.) «О судебной практике по делам о незаконном предпринимательстве».

² Письмо ФНС России от 14 октября 2022 г. № БВ-4-7/13774@ «О возврате излишне уплаченной суммы налога».

³ Постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 5 апреля 2022 г. по делу № А43-21183/2020.

⁴ Определения ВС РФ от 23 марта 2022 г. № 307-ЭС21-17713 по делу № А66-1735/2019, от 21 июля 2022 г. № 301-ЭС22-4481 по делу № 29-2698/2020, от 17 октября 2022 г. № 301-ЭС22-11144 по делу № А43-21183/2020.

Корреспондирующими судебным решениям стали разъяснения ФНС России: «Размер доначисляемых налогов подлежит уменьшению таким образом, как если бы налоги, уплачиваемые элементами схемы „дробления бизнеса“ в связи с применением специальных налоговых режимов в рамках проверяемых периодов, уплачивались налогоплательщиком-организатором»¹.

Обоснованием позиции судебных и налоговых органов выступило признание совместной ответственности налогоплательщика-организатора и остальных членов в причинении ущерба бюджетной системе, исключаясь правомочность требования возмещения налогов, уплаченных в рамках специальных налоговых режимов, в порядке, установленном ст. 78 НК РФ. Равнозначность ролей всех членов схемы «дробления бизнеса» позволяет предположить правомочность присоединения (при объединении для доначисления налогов по общей системе налогообложения) к любому из них, а не только к налогоплательщику-организатору, допуская различные варианты. Окончательный вывод об отличии либо равнозначности участников схемы «дробления бизнеса» для консолидации доходов (прибыли) и налогов, уплаченных с соответствующих доходов, должен формироваться налоговой практикой.

Для уголовно-правовой сферы определяющее значение имеет не различие ролей участников, а совместность их действий. Полностью соглашаясь с оценкой противоправной схемы «дробления бизнеса» как группового деяния, вернемся к рассмотрению субъектного состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ.

В отличие от уклонения от уплаты налогов посредством фиктивных взаимоотношений с контрагентами, исполнитель которого полностью соответствует положениям Пленума ВС РФ о субъекте как лице, единолично совершающем преступление, схема «дробления бизнеса» ставит вопрос о возможной правовой оценке деяний участвующих лиц как соисполнителей.

Если должностные лица «технических» компаний («фирм-однодневок») и иные лица, имеющие отношение к уклонению от уплаты налогов, – только пособники, организаторы либо подстрекатели, и соисполнительство при данном способе совершения преступления невозможно в силу неучастия данных компаний в непосредственном уклонении и нанесении ущерба бюджетной системе, то при «дроблении бизнеса» соучастники уклонения от уплаты налогов выступают соисполнителями, а преступление, совершаемое данным способом, является групповым. В действительности в финансово-хозяйственных отношениях участвует не ряд самостоятельных индивидуальных предпринимателей или юридических лиц, а «скрывающийся» за ними реальный налогоплательщик, объединяющий их всех в своем составе. Его уклонение от уплаты налогов возможно только путем уклонения его частей. Уклонение его частей и есть преступление.

Таким образом, всеми членами схемы «дробления бизнеса» непосредственно выполняется объективная сторона уклонения от уплаты налогов.

Установившееся в арбитражной судебной практике признание причинения ущерба не только организацией, при которой консолидируются результаты финансово-хозяйственной деятельности схемы «дробления бизнеса», а всеми ее членами, означает для уголовно-правовой сферы изменение в вопросах квалификации.

При возложении ответственности за причиненный ущерб только на налогоплательщика, по которому консолидируются доходы, с предоставлением другим частям схемы «дробления бизнеса» возможности возмещения из бюджета уплаченных в период их вхождения в схему налогов еще не имелось достаточных оснований для оценки деяний как групповых, допускались в зависимости от конкретных условий пособничество и иные виды соучастия.

Консолидация не только доходов, но и налогов, лишаящая другие части схемы «дробления бизнеса» возможности возмещения из бюджета уплаченных налогов, устанавливает совместную вину в причинении ущерба. Исполнение части объективной стороны преступления, состоящей в причинении ущерба, меняет вид соучастия с пособничества на соисполнительство.

Возрастание арбитражной практики оценки схемы «дробления бизнеса» как совместных действий создает правовые предпосылки для уголовно-правовой квали-

¹ Письмо ФНС России от 14 октября 2022 г. № БВ-4-7/13774@.

фикации преступлений, совершаемых данным способом, как совершенных группой лиц по предварительному сговору. Расширение субъектного состава ст. 199 УК РФ выступает эффективным способом противодействия всем налоговым преступлениям, применяющим многосубъектные способы совершения, со сложными схемами взаимосвязей.

Список литературы

Жадяева М. А., Янина И. Ю. Квалификация уклонения организации от уплаты налогов: проблемы конструирования состава и способы их преодоления // *Налоги*. 2021. № 6. С. 38–41.

Пичугина М. А. Уклонение от уплаты налогов как делящееся преступление // *Уголовное право*. 2019. № 6. С. 74–80.

Талова К. А. Борьба с фирмами-однодневками // *Журнал прикладных исследований*. 2018. № 3. С. 29–32.

Ханова И. В. Субъекты налоговых преступлений // *Вестник Волгоградской академии МВД России*. 2018. № 1. С. 105–111.

Щепельков В. Ф., Сальников А. В., Ермолаева Н. А. Разъяснения Пленума Верховного Суда Российской Федерации о судьбе налоговых преступлений // *Криминалист*. 2012. № 2. С. 27–34.

References

Khanova I. V. (2018) Sub"ekty nalogovykh prestuplenii [Subjects of tax crimes]. In *Vestnik Volgogradskoi akademii MVD Rossii*, no. 1, pp. 105–111.

Pichugina M. A. (2019) Uklonenie ot uplaty nalogov kak dlyashcheesya prestuplenie [Tax evasion as a continuing crime]. In *Ugolovnoe pravo*, no. 6, pp. 74–80.

Shchepelkov V. F., Salnikov A. V., Ermolaeva N. A. (2012) Raz"yasneniya Plenuma Verkhovnogo Suda Rossiiskoi Federatsii o sud'be nalogovykh prestuplenii [Clarifications of the Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation on the fate of tax crimes]. In *Kriminalist*, no. 2, pp. 27–34.

Talova K. A. (2018) Bor'ba s firmami-odnodnevkami [Struggle with one-day firms]. In *Zhurnal prikladnykh issledovaniy*, no. 3, pp. 29–32.

Zhadyaeva M. A., Yanina I. Yu. (2021) Kvalifikatsiya ukloneniya organizatsii ot uplaty nalogov: problemy konstruirovaniya sostava i sposoby ikh preodoleniya [Qualification of tax evasion by an organization: problems of composition design and ways to overcome them]. In *Nalogi*, no. 6, pp. 38–41.