

Неочевидные уголовно-правовые риски при уклонении от уплаты налогов

А.С. Рубцова

кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры уголовного права
Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина
(г. Москва)

Александрина Сергеевна Рубцова, asrubtsova@msal.ru

Последние два года средства массовой информации активно освещали ситуацию, связанную с либерализацией уголовной политики в отношении преступлений, совершаемых в сфере экономической и иной предпринимательской деятельности.

Произошли следующие изменения:

- снижение крупного размера по налоговым преступлением;
- Верховный Суд Российской Федерации отказался признавать налоговые преступления длящимися;
- категория налоговых преступлений тяжких была изменена на преступления средней тяжести.

Теперь возбуждение уголовного дела возможно только по материалам налоговой проверки. Еще одним плюсом является возможность освобождения от уголовной ответственности при исполнении условий, предусмотренных статьями 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации (далее – УК РФ), и изменение порядка их применения. Казалось бы, риски привлечения к ответственности при уклонении от уплаты налогов сведены к минимуму, но это не совсем так ¹.

Уголовные дела по налоговым преступлениям возбуждаются только по материалам, направленным налоговыми органами, а именно по решению налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. Поводом для возбуждения уголовного дела о

преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.2 УК РФ, теперь могут служить только материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Возникает вопрос, остановил ли такой порядок существующую практику возбуждения уголовных дел по статье 199 УК РФ по результатам оперативно-розыскных мероприятий без учета мнения налоговых органов.

Как и опасалось исследователи, квалификация будет идти по другим, «примыкающим» к налоговым, статьям УК РФ. Например, при уклонении от уплаты налогов получили распространение случаи использования компаний-однодневок, которые не осуществляют реальную финансово-хозяйственную деятельность. Статья 173.1 УК РФ – уже давно известный спутник налоговых преступлений, а нашумевшие дела блогеров «подарили» практику, помимо налоговых преступлений, возбуждения уголовного преследования по статье 174.1 УК РФ.

Следует обратить внимание на то, что в последние годы радикально изменилось применение статьи 187 УК РФ. Правоприменитель нередко видит признаки объективной стороны состава, предусмотренного статьей 187 УК РФ, исключительно при факте внесения в платежные поручения

¹ См. Устинова Т.Д., Рубцова А.С., Мелешко Д.А. Налоговые и внешнеэкономические преступления: учебное пособие. М.: Проспект, 2023. С. 112.

сведений, заведомо не соответствующих реальной хозяйственной операции. В пункте 1 статьи 187 УК РФ указано следующее: «изготовление, приобретение, хранение, транспортировка в целях использования или сбыта, а равно сбыт поддельных платежных карт, распоряжений о переводе денежных средств, документов или средств оплаты (за исключением случаев, предусмотренных статьей 186 настоящего Кодекса), а также электронных средств, электронных носителей информации, технических устройств, компьютерных программ, предназначенных для неправомерного осуществления приема, выдачи, перевода денежных средств».

Возникает вопрос, причем здесь налоговые риски. Разве лицо, уклоняющееся от уплаты налога, совершает «цифровое фальшивомонетничество»? Предприниматель, уклоняющийся от уплаты, переводит честно заработанные им средства правомерно. Все достаточно просто...

Следствие исходит из того, что если распоряжения содержат заведомо ложные сведения о назначении платежа, то нарушается порядок безналичных расчетов, поскольку он является поддельным. Бывают и такие формулировки: «имея умысел на уклонение от уплаты налогов путем включения в налоговые декларации заведомо ложных сведений с целью создания видимости исполнения условий договоров подряда работниками ООО «****», ООО СК «***» дал указание главному бухгалтеру ООО «РСК» Л.И.В. изготовить фиктивные платежные поручения и произвести по ним перечисления денежных средств»². Можно сделать вывод о том, что в настоящее время в качестве объективной стороны статьи 187 УК РФ практические работники рассматривают сам факт составления подобного платежного поручения, который вне

зависимости от его реального использования для перевода денежных средств сам по себе уже квалифицируется не только как незаконная операция с «иными платежными документами, не являющимися ценными бумагами», но и как их оборот³.

На практике же руководители организаций, ничего в прямом смысле слова не поддельывая физически, перечисляли деньги на «технические» компании либо даже на работающие «живые» юридические лица, но с придуманным ими основанием платежа. Известно, что подлоги бывает двух видов: интеллектуальный и материальный. Обыватель чаще представляет материальный подлог, то есть физическую имитацию документа, между тем за интеллектуальный подлог можно принять и составление формально абсолютно легального документа (электронного или бумажного), но при этом содержащего заведомо ложные сведения. В этом случае прослеживается тревожная тенденция – лица, совершающие оспоримые сделки, которые будут признаны судом недействительными и по которым совершались безналичные расчеты (в реальности это может быть подавляющее большинство сделок), в дальнейшем в ходе проверки рискуют попасть под уголовное преследование по части 1 статьи 187 УК РФ.

Следователь исходит из того, что если взаимоотношения с другой организацией являются фиктивными, то сделки, заключенные между фирмами, являются мнимыми. Мнимость сделок, по мнению следствия, влечет недостоверность указанного назначения платежа. Так как назначение платежа отнесено к обязательному реквизиту платежного поручения, использование его при мнимой сделке влечет его подделку и в результате подпадает под действие части 1 статьи 187 УК РФ⁴. И вот уже не один эпизод по части 1 статьи 199

² См. приговор Новотроицкого городского суда города Новотроицка от 15 января 2019 года по делу № 1-1/2019.

³ См. Ломовцева Л.П., Сачихин А.В. Негативные тенденции применения ст. 187 УК РФ в уголовных делах экономической направленности // Вестник науки и образования. № 25. 2020. С. 47.

⁴ О том, как привлечь к уголовной ответственности каждого, кто совершал платежи через мобильный банк либо через расчётный счёт! URL: https://zakon.ru/discussion/2021/9/25/o_tom_kak_privlech_k_ugolovnoj_otvetstvennosti_kazhdogo_kto_sovershal_platezhi_cherez_mobilnyj_bank

УК РФ, а пять-шесть эпизодов по статье 187 УК РФ.

Велика вероятность, что и вновь складывающаяся практика будет приводить к тому, что до получения сведений из налогового органа следствие может усмотреть признаки тяжкого преступления, предусмотренного статьей 187 УК РФ. Таким образом, этот состав уголовного преступления вполне может иметь место по итогам любой камеральной или выездной налоговой проверки, даже если необходимый признак, такой как крупный размер, для привлечения к ответственности по статье 199 УК РФ не выявлен.

Приведу пример одного из самых существенных рисков при дроблении бизнеса. Человек, которого предварительно попросили открыть счет в банке, которым он не будет пользоваться для ООО, передал реальному владельцу ООО информацию и документы. «Передал... банковскую карту ПАО «РОСБАНК» и копии документов, содержащие сведения о привязанных к банковскому счету ООО «Основа», указанным абонентском номере телефона и адресе электронной почты, предназначенных для получения одноразовых SMS-паролей, для доступа в систему дистанционного обслуживания «Росбанк Малый Бизнес»⁵. Приговоров с подобными формулировками много. Они стандартны – номинальный директор регистрирует компанию, открывает для нее расчетный счет и передает реальному владельцу логин, пароль, токен и вообще всю информацию. Результат – приговор. Обвинительный, разумеется.

Налоговая проверка может выявить у предпринимателя признаки дробления бизнеса. Так, обвинение в неправомерном обороте средств платежей было предъявлено Е. Блиновской. Следует понимать, что это не просто показательное решение в отно-

шении блогера. Например, в обвинительном заключении следователь указал, что «лицо получило в свое распоряжение электронные ключи юридических лиц для неправомерного перевода денег с расчетных счетов обществ, неоднократно без их ведома использовало электронные ключи, которыми распоряжалось в своих целях»⁶. Как видно, аналогичная практика складывается не только в отношении одиозных блогеров, но и других лиц.

Понятна ситуация, когда привлекается зиц-председатель, который открывает счет, передает ключи-пароли от него реальным выгодоприобретателям или руководителем в подставных компаниях, осуществляющих обналичивание денежных средств или транзитные платежи, но привлечь к ответственности по этой статье можно любого налогоплательщика при недоначислении налогов (независимо от суммы), в отношении которого выявлен факт совершения нереальных хозяйственных операций. Предприниматель, выстраивающий схему по уклонению от уплаты налогов, обычно руководствуется такой логикой: если меня поймут, я все доначисления закрою, и уголовного дела не будет. И действительно возбужденное уголовное дело по статьям 198, 199, 199.1 УК РФ будет прекращено в случае полного погашения задолженности по налогам и сборам. Приведу обобщенный пример того, как возбуждают дела по статье 187 УК РФ. Уголовное дело по части 1 статьи 199 УК РФ прекращено, но мнимость сделок, по мнению следствия, влечет недостоверность указанного назначения платежа. Поскольку назначение платежа отнесено к обязательному реквизиту платежного поручения, указание в нем на мнимую сделку влечет его подделку и, как следствие, подпадает под действие части 1 статьи 187 УК РФ.

⁵ См. приговор Московского районного суда Нижнего Новгорода от 26 декабря 2023 года по делу № 1-363/2023.

⁶ Приговор Нальчикского городского суда Кабардино-Балкарской Республики от 06.05.2024 № 1-296/2024, приговоры Пролетарского районного суда города Твери от 01.04.2024 № 1-13/2024, Брянского районного суда Брянской области от 04.04.2024 № 1-30/2024, Заволжского районного суда города Ульяновска от 06.03.2024 № 1-8/2024.

На основании этого следствие может вменить руководителю несколько эпизодов (по каждому платежному поручению). Санкция статьи предусматривает лишение свободы на срок до шести лет. Во всех подобных ситуациях следствие может усмотреть признаки тяжкого преступления, предусмотренного статьей 187 УК РФ (подделка платежных документов).

В статье 187 УК РФ нет примечания, предусматривающего возможность освобождения от уголовной ответственности (категория – тяжкое преступление). Вследствие этого невозможно освобождение от уголовной ответственности в связи с применением судебного штрафа или возмещением ущерба. Сроки давности значительно больше, чем по налоговым составам, поэтому в 2024 году могут возбудить уголовное дело за деяние, совершенное в 2014 году. Нет возможности возместить ущерб и тем самым прекратить уголовное дело (по налоговым статьям такая возможность имеется). Нет нижнего «предела» по сумме «незаконного» перевода денег. Даже, например, перевод нескольких тысяч рублей с использованием подложного договора (платежного поручения) или токена с сертификатом электронной подписи, оформленной на другого человека, – это уже состав преступления.

Действительно ли такой риск возникнет, если поступили только материалы налоговой проверки? Такой риск возникнет не только в случае поступления материалов налоговой проверки, он существует и вне такой процедуры. Оперативно-разыскные мероприятия можно проводить при выявлении признаков незаконной банковской деятельности, а это уже имеет отношение

к уклонению от уплаты налогов, когда схема связана с обналичиванием.

Практика показывает, что ранее заказчиков обналичивания не привлекали к ответственности по статье 172 УК РФ. Если в их действиях содержались признаки налоговых преступлений, то они несли ответственность только за них. Сейчас практика меняется, и признательные показания заказчика, скорее, помогут ему стать обвиняемым. В настоящее время ситуация такова, что основанием для привлечения к ответственности являются показания «обнальщиков»⁷.

Статья 187 УК РФ неоднократно оспаривалась в Конституционном Суде Российской Федерации именно по той причине, что правомерность ее применения к области налоговых отношений неочевидна⁸. По мнению заявителей, статья 187 УК РФ создает неопределенность понятия «поддельное средство платежа», что приводит к его произвольному толкованию, а также к противоречивой оценке противоправной цели получения имущественной выгоды при уклонении от уплаты налогов (как признак тяжкого преступления, предусмотренного оспариваемой нормой, независимо от размера выгоды или как отсутствие составообразующих признаков деяния, запрещенного частью первой статьи 199 УК РФ). Конституционный Суд Российской Федерации пришел к выводу о том, что законодатель, устанавливая преступность и наказуемость общественно опасных деяний, может в зависимости от существа охраняемых общественных отношений конструировать составы преступлений, учитывая степень их распространенности, значимость ценностей, на которые они посягают, и характер

⁷ См. приговоры Балахнинского городского суда Нижегородской области от 04.03.2024 по делу № 1-20/2024, Советского районного суда города Нижнего Новгорода от 25.10.2023 по делу № 1-287/2023, Нижегородского районного суда города Нижнего Новгорода от 08.07.2022 по делу № 1-42/2022, Октябрьского районного суда города Ставрополя от 14.08.2023 по делу № 1-176/2023, Автозаводского районного суда города Нижнего Новгорода от 16.01.2023 по делу № 1-57/2023.

⁸ См., например, определения от 31.03.2022 № 761-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Тырлышкина Вячеслава Геннадьевича на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 187 Уголовного кодекса Российской Федерации», от 25.04.2023 № 1006-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Ермаковой Юлии Владимировны на нарушение ее конституционных прав статьей 187 Уголовного кодекса Российской Федерации».

вреда – имущественного, организационного или иного, причиняемого охраняемому объекту. При этом выбранная законодателем конструкция формального состава преступления не означает, что совершение такого деяния не влечет причинения вреда или реальной угрозы его причинения. Кроме того, установление или изменение составов уголовных правонарушений и мер ответственности связано критериями пропорциональности и соразмерности ограничения прав и свобод граждан конституционно значимым целям, вытекающим из статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, а также из статьи 19 (часть 1), провозглашающей принцип равенства всех перед законом, из которого следует, что любое уголовное правонарушение и санкция за его совершение должны быть четко определены в законе так, чтобы исходя непосредственно из текста нормы (при необходимости с помощью толкования, данного ей судами) каждый мог предвидеть правовые последствия своего деяния⁹.

В части первой статьи 187 УК РФ установлена уголовная ответственность за изготовление, приобретение, хранение, транспортировку в целях использования или сбыта, а равно сбыт поддельных платежных карт, распоряжений о переводе денежных средств, документов или средств оплаты (за исключением случаев, предусмотренных статьей 186 УК РФ), а также электронных средств, электронных носителей информации, технических устройств, компьютерных программ, предназначенных для неправомерного осуществления приема, выдачи, перевода денежных средств. Эта норма, подлежащая применению с учетом фактических обстоятельств конкретного дела, предусматривает ответственность лишь при условии доказанности умысла лица на совершение этих действий, в том числе включающего осознание им предна-

значения изготавливаемых или сбываемых документов как платежных, а также возможности их использования именно в таком качестве¹⁰.

По смыслу разъяснений, данных Пленумом Верховного Суда Российской Федерации, документы признаются поддельными, если установлено наличие в них признаков как незаконного изменения отдельных частей подлинного документа путем подчистки, дописки, замены элементов и т. д., искажающего его действительное содержание, так и изготовления нового документа, содержащего заведомо ложные сведения, в том числе с использованием подлинных бланка, печати, штампа (см. пункт 8 постановления от 17 декабря 2020 года № 43 «О некоторых вопросах судебной практики по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 324–327.1 Уголовного кодекса Российской Федерации»). Что касается соотношения положений статей 187 и 199 УК РФ, то представленными заявителем материалами не подтверждается рассмотрение судами общей юрисдикции вопроса о наличии признаков уклонения от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов.

Однако определенная связь, несомненно, прослеживается – в случаях уклонения от уплаты налога действия предпринимателя являются способом их осуществления, а квалификация по статье 187 УК РФ является искусственной, следствием расчленения состава статьи 199 УК РФ. Но судебная практика развивается в другом направлении.

В одном из рассмотренных дел защитники ходатайствуют о переквалификации деяний с части 1 статьи 187 УК РФ по всем эпизодам на часть 1 статьи 199 УК РФ, поскольку целью описанных в обвинительном

⁹ См., например, постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 27.06.2005 № 7-П, от 10.02.2017 № 2-П, от 27.02.2020 № 10-П, от 24.05.2021 № 21-П.

¹⁰ См. определения Конституционного Суда Российской Федерации от 25.01.2005 № 66-О и № 69-О, от 27.01.2011 № 37-О-О, от 17.07.2014 № 1815-О.

заключении действий было не использование подложного документа, а уклонение от уплаты налогов. Такие деяния, как правило, выявляются в ходе проведения фискальным органом проверок хозяйствующих субъектов. Суд нашел такие доводы неубедительными – они не свидетельствуют об отсутствии составов преступлений, предусмотренных частью 1 статьи 187 УК РФ в деянии подсудимого, поскольку законодатель такие деяния с учетом степени общественной опасности отнес к тяжким преступлениям, которым требуется самостоятельная уголовно-правовая оценка¹¹.

Почему это происходит? Рассогласованность санкций обусловлена следующим: теперь налоговые преступления относятся к категории преступлений небольшой и средней тяжести, следовательно, их способы, по сути, являются тяжкими преступлениями, но если способ содержит признаки более тяжкого преступления, то требуется его дополнительная квалификация. В итоге вместо смягчения ответственности получается обратная ситуация. Думается, такая практика со временем может стать более обширной.

Здесь целесообразно обратиться к приказу Генеральной Прокуратуры Российской Федерации от 24 октября 2023 года № 736 «Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства в налоговой сфере». В пункте 2.10 этого документа указано, что «при выявлении фактов привлечения фирм-однодневок к выводу и хищению денежных средств, выделенных на реализацию государственного оборонного заказа и мероприятий федеральных целевых программ, а также их легализации (отмывания) в обязательном порядке давать им уголовно-правовую оценку, в том числе направлять в органы предварительного расследования материалы для решения вопроса об уголовном преследовании по признакам преступлений, предусмотренных статьями 159, 173.1, 173.2, 174, 174.1, 187,

200.1, 285.4 УК РФ и другими, контролировать законность принятых процессуальных решений».

Федеральным законом от 23 ноября 2024 года № 406-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статьи 28.1 и 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» в УК РФ внесена статья 173.3 «Организация деятельности по представлению в налоговые органы Российской Федерации и (или) сбыту заведомо подложных счетов-фактур и (или) налоговых деклараций (расчетов)». Ранее предпринимателей, умышленно занижающих налоговую базу, привлекали к ответственности по статье 199 УК РФ. Организаторов же «площадок», продающих поддельные документы, пытались привлекать по статье 327 УК РФ (изготовление и сбыт поддельных документов), но это было невозможно, так как документы, используемые для целей налогообложения, не могут пониматься под официальными документам в соответствии с требованиями статьи 327 УК РФ. Привлечь можно было только лицо, использующее документ, по части 5 статьи 327 УК РФ, которая относит к заведомо подложным документам любые поддельные документы, удостоверяющие юридически значимые факты, действия по изготовлению и сбыту, эта норма не охватывает.

Попытки бороться с организаторами «площадок» предпринимались и прежде, но не всегда получалось доказать наличие соучастия. Кроме того, в такой ситуации было достаточно сложно доказать и установить связь между изготовителями документов и организацией-налогоплательщиком, поскольку передача подложных документов часто происходит через посредников либо посредством интернета. Ранее при отсутствии специальной статьи в УК РФ, даже при наличии информации о существовании подложных документов сотрудникам правоохранительных органов приходилось

¹¹ См. приговор Магаданского городского суда Магаданской области от 01.09.2023 по делу № 1-124/2023.

ждать момента, когда ими воспользуется налогоплательщик, то есть до появления признаков преступления, предусмотренного статьей 199 УК РФ. При возмещении налогоплательщиками ущерба пособники тоже освобождались от уголовной ответственности.

Диспозиция статьи 173.3 УК РФ состоит из двух альтернативных действий: «организация деятельности *по представлению* в налоговые органы Российской Федерации и (или) *сбыту* заведомо подложных счетов-фактур и (или) налоговых деклараций (расчетов) от имени юридических лиц, образованных через подставных лиц, либо с использованием персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния сопряжены с извлечением дохода в крупном размере (курсивным шрифтом выделено мной. – А.Р.)».

Новая норма будет предусматривать уголовную ответственность для лиц, организующих при помощи номинальных юридических лиц либо с использованием персональных данных, полученных незаконным путем, деятельность по составлению подложных счетов-фактур или налоговых деклараций. Подложные документы передаются заказчику (предпринимателю) либо по его поручению предоставляются в налоговые органы. Таким образом организации-налогоплательщики уменьшают свою налоговую базу и приобретают право на получение налоговых вычетов. За указанные действия организаторы противоправной деятельности получают незаконное вознаграждение. Согласно примечанию к статье 173.3 УК РФ счета-фактуры и налоговые декларации признаются подложными, если они содержат ложные сведения об отгрузке товаров, о выполнении работ, об оказании услуг или о передаче имущественных прав.

В примечании к статье 173.1 УК РФ указано, что под подставными лицами понимаются лица, которые являются учредителями (участниками) юридического лица или органами управления юридического лица и путем введения в заблуждение либо без

ведома которых были внесены данные о них в единый государственный реестр юридических лиц, а также лица, которые являются органами управления юридического лица, у которых отсутствует цель управления юридическим лицом. Для вменения части первой статьи 173.3 УК РФ необходимо доказать извлечение лицами дохода в крупном размере, который составляет 3 500 000 рублей. Под доходом в этой норме понимается прямое вознаграждение за изготовление подложных документов без учета понесенных расходов. Такое вознаграждение может быть получено от разных предпринимателей.

Максимальным наказанием по части 1 статьи 173.3 УК РФ является привлечение к лишению свободы сроком до четырех лет.

Квалифицированным составом преступления выступает особо крупный размер дохода (свыше 13 500 000 рублей), для совершения преступления организованной группой предусматривается ответственность до семи лет лишения свободы.

Одновременно предлагается установить возможность прекращения уголовного преследования за совершение указанного деяния в связи с возмещением ущерба с применением части 2 статьи 76.1 УК РФ, если речь идет о деянии, предусмотренном только нормой части 1 статьи 173.3 УК РФ.

Сегодня теоретиков и практиков волнует вопрос: будет ли эта норма направлена исключительно на борьбу с бумажным НДС? Практика применения статьи 187 УК РФ свидетельствует о том, что вместо преследования по статьям 198 и особенно 199, которые требуют специального возбуждения уголовного дела, долгого доказывания при запрете закрытия в СИЗО обвиняемого и высоких пределов уклонения от налогов, допускается привлекать налогоплательщиков по этой норме при выявлении указанных фактов. Не получится ли так, что, имея только письмо от «налоговой», можно возбуждать уголовное дело в порядке статьи 82 Налогового кодекса Российской Федерации на основании того, что счет-фактура

заведомо подложна, потому что в разделе «реализация» записано на пару сотен рублей меньше, чем насчитано?

Понятно, что нужен факт подлога счета-фактуры. Как уже отмечалось, достаточно подлога интеллектуального. Некоторые юристы справедливо опасаются, что любую ошибку в счете-фактуре или даже расхождение записей в счете-фактуре и книге продаж можно при желании рассматривать, как уголовный подлог. Никаких пределов по доначисленным налогам не нужно. Однако, на мой взгляд, такое толкование нормы недопустимо – в статье 173.1 УК РФ речь идет об организации ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, поэтому разовые ситуации не должны образовывать признаки такого состава. Думаю, здесь стоит исходить из того, что организация такой деятельности является разновидностью предпринимательской деятельности, то есть ей присущи систематический характер, адресованность неограниченному кругу лиц и цель извлечения прибыли, которую получает организатор. По сути, такими признаками и обладают «площадки», продающие бумажный НДС. В этом случае, полагаю, надо ориентироваться на практику, сложившуюся при применении статьи 171.2 «Незаконная организация и проведение азартных игр» УК РФ.

Следует обратить внимание на то, что покупатель не несет ответственность за приобретение счетов-фактур. Риск возникает, только если рассматривать покупателя в качестве подстрекателя, если он убеждает «площадку» совершить такие действия, стоимость которых составляет 3 500 000 рублей. Продающий счета-фактуры должен понимать, что в случае сбыта, даже если он потом не подает подложную декларацию, в его действиях содержится оконченный состав (см. статью 173.1 УК РФ). После сбыта невозможно совершить добровольный отказ. Практика исходит из того, что нельзя рассматривать в качестве преступления соглашения, пари, которые заключаются напрямую между участниками игры (например карточной),

когда выигрыш получает сам игрок, а не третьи лица. Таким образом, разовая подача подложной декларации при отсутствии признаков именно деятельности не должна образовывать признаки объективной стороны (см. статью 173.1 УК РФ).

Казалось бы, вывод о том, что рассматриваемая норма не предусматривает риск для предпринимателя, чьи действия направлены только на уклонение от уплаты налога, очевиден. Однако это не совсем так. Возможны ситуации, когда формально в действиях лица будет содержаться и состав преступления даже при отсутствии цели уклонения от НДС. Следует обратить внимание на то, что в самом составе такая цель не указана.

Состав, предусмотренный статьей 173.3 УК РФ, является параллельным с налоговыми составами – при определенных ситуациях можно и без признаков статьей 198 и 199 УК РФ преследовать налогоплательщика за обман государства (это и является сутью статей 198, 199 УК РФ), что называется уклонением. Как уже было выяснено, и ранее существовали нормы – спутники налоговых преступлений. Теперь появился новый состав, который уже параллелен, собственно, только налоговым составам.

В каких случаях могут возникать риски – при дроблении бизнеса или при создании своей фирмы-«технички»? Не усмотрят ли правоприменители «организацию деятельности» исходя из анализа представленных в налоговые органы Российской Федерации налоговых деклараций (расчетов) от имени юридических лиц, образованных через подставных лиц, либо с использованием персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния сопряжены с извлечением дохода в крупном размере. Такая деятельность уже не является одноразовой, она осуществляется на систематической основе, продолжается длительный период времени. Крупный размер тут существенно меньше, чем в налоговых составах. Если различные отделы юридического лица, лица, осуществляющие управленческую

деятельность и бухгалтеры таких организаций совместно подают сведения в налоговые органы, то здесь при желании можно увидеть и признаки группы лиц, а это уже признаки тяжкого преступления или даже организованной группы, когда организации постоянно работают со своими «ручными» контрагентами. А это уже часть 2 статьи 173.3 УК РФ (тяжкое преступление, наказывается лишением свободы на срок до семи лет, можно просить суд о заключении под стражу на время следствия).

Понятно, что это – всего лишь способ уклонения, который существовал и ранее, но возникает такая же ситуация, как со статьей 187 УК РФ – рассматриваемое преступление относится к числу тяжких, и требуется его дополнительная квалификация. Если предприниматель сам зарегистрировал юридическое лицо через подставных лиц, то, кроме уже традиционной статьи 173 «Незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица» УК РФ добавляется статья 173.1 УК РФ.

Работники бухгалтерий и директор должны очень внимательно и ответственно относиться к оформлению документов, стараться избегать серых схем, иной совет дать невозможно.

Введение в УК РФ статьи 173.1 должно способствовать сокращению преступлений в сфере налогообложения. В связи с этим надо понимать, что осуществление предпринимательской деятельности в серой зоне, связанной с уклонением от уплаты налогов, влечет определенные риски.

ИНФОРМАЦИОННЫЕ ИСТОЧНИКИ *

1. Устинова Т. Д., Рубцова А. С., Мелешко Д. А. Налоговые и внешнеэкономиче-

ские преступления : учебное пособие. М. : Проспект, 2023. URL: <https://www.labirint.ru/books/1000799/>

2. Уголовный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ.

3. Ломовцева Л. П., Сачихин А. В. Негативные тенденции применения ст. 187 УК РФ в уголовных делах экономической направленности // Вестник науки и образования. 2020. № 25. С. 46–53.

4. О том, как привлечь к уголовной ответственности каждого, кто совершал платежи через мобильный банк либо через расчётный счёт! URL: https://zakon.ru/discussion/2021/9/25/o_tom_kak_privlech_k_ugolovnoj_otvetstvennosti_kazhdogo_kto_sovershal_platezhi_cherez_mobilnyj_bank_

5. Конституция Российской Федерации : принята 12 декабря 1993 года в соответствии с Указом Президента Российской Федерации от 15 октября 1993 года № 1633 «О проведении всенародного голосования по проекту Конституции Российской Федерации» (с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 1 июля 2020 года).

6. Об организации прокурорского надзора за исполнением законодательства в налоговой сфере : приказ Генеральной Прокуратуры Российской Федерации от 24 октября 2023 года № 736.

7. О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статьи 28.1 и 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 23 ноября 2024 года № 406-ФЗ.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) : Федеральный закон от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ.

* Также в статье автором приведены дела, рассмотренные судами высших и региональных инстанций, доступ к которым, а также к указанным в перечне документам можно получить из любой поисковой системы.