

Legal Insight

№ 10 (136) Декабрь 2024

ИТОГИ ГОДА

2024



ПОДПИСАТЬСЯ НА ЖУРНАЛ • ПОДПИСАТЬСЯ НА ЖУРНАЛ
ПОДПИСАТЬСЯ НА ЖУРНАЛ

ВАЖНО, ЧТО НАПИШЕТ LEGAL INSIGHT

Отправьте банковские
реквизиты
на электронный адрес:
subs@infotropic.ru

Заполните электронную заявку
на сайте журнала:
www.legalinsight.ru

Журнал Legal Insight выходит 10 раз в год.

Стоимость подписки на электронную версию
на 2025 г. — 17 500 рублей.

Цена действительна только на территории Российской Федерации
при оформлении редакционной подписки.





ВЛАДИМИР АГАПОВ,
руководитель практики уголовно-
правовой защиты бизнеса,
КА «Регионсервис»



ИВАННА МАЗИНСКАЯ,
младший юрист практики
уголовно-правовой защиты
бизнеса, КА «Регионсервис»

Криминализация «бумажного НДС»: новые риски для предпринимателей

За период с января по август 2024 г. доля НДС в структуре доходов федерального бюджета составила 35,5% (8,4 трлн рублей), уступив лишь налогу на добычу полезных ископаемых¹. Весомый вклад НДС в формирование бюджета требует от законодателя применения в числе прочего уголовно-правовых мер по выявлению и пресечению схем, связанных с уклонением от уплаты данного налога. Специфика исчисления НДС в последние годы привела к появлению организаций, которые за плату представляют организациям-налогоплательщикам подложные декларации и счета-фактуры. В целях противодействия подобной деятельности группа депутатов Государственной Думы РФ разработала законопроект, предусматривающий введение в Уголовный кодекс РФ специальной статьи 173.² В то же время реализация данного предложения может повлечь за собой возникновение новых уголовно-правовых рисков для бизнеса.

Предлагаемые законодателем изменения и их обоснование

12 ноября 2024 г. Государственная Дума РФ приняла в третьем чтении Законопроект № 263208-8, предусматривающий введение в Уголовный кодекс РФ новой статьи 173.3 «Организация деятельности по представлению в налоговые органы Российской Федерации и (или) сбыту заведомо подложных счетов-фактур и (или) налоговых деклараций (расчетов)». Данная статья устанавливает уголовную ответственность для лиц, занимающихся организацией продажи подложных налоговых деклараций или счетов-фактур с использованием фиктивных юридических лиц, образованных через подставных лиц, либо персональных данных. Формирование и учет подложных документов обычно осуществляются в отдельных офисах организаторов схемы, там же, как правило, хранятся печати,

регистрационные документы фиктивных организаций.

Схема предусматривает подачу подложных документов в налоговый орган или передачу их заказчику, которым может выступать предприниматель. Заказчик отражает счета-фактуры по фиктивной операции у себя в соответствующих документах, а фиктивная организация делает это в своих финансовых документах, на основании которых составляются декларации по налогу на добавленную стоимость. Таким образом происходит соотнесение операций по несуществующим сделкам. В результате организации-налогоплательщики уменьшают суммы налога на добавленную стоимость. При этом ни товара, ни работы, ни услуги на самом деле нет, в связи с чем данная схема получила название «бумажный НДС». Организаторы такой противоправной деятельности получают незаконное вознаграждение за оказанные услуги.

В пояснительной записке к Законопроекту его авторы изложили причины, послужившие основанием для принятия решения о криминализации деяния путем создания специальной статьи Уголовного кодекса. Прежде всего они указывают на то, что документы, используе-

¹ Сведения получены из Аналитического портала ФНС России. — <https://analytic.nalog.gov.ru/>

² Речь идет о Законопроекте № 263208-8 «О внесении изменений в Уголовный кодекс РФ и статьи 28-1 и 151 Уголовно-процессуального кодекса РФ».

мые в целях налогообложения, не являются официальными, это исключает возможность уголовного преследования по ст. 327 УК РФ, устанавливающей ответственность за изготовление, использование и реализацию подложных документов. Дело в том, что согласно правовой позиции Пленума ВС РФ под официальными документами в ч. 1-4 ст. 327 УК РФ понимаются только документы, предоставляющие права или освобождающие от обязанностей³. В связи с этим при попытках правоприменителя вменить данную статью лицу, подделывающему налоговые декларации и счета-фактуры, суды указывают, что коммерческие документы не подпадают под трактовку законодателем понятия официальных документов и потому не являются предметом преступления⁴. Исключение составляет часть 5 ст. 327 УК РФ, которая относит к заведомо подложным документам любые документы, удостоверяющие юридический факт. Однако данная норма регулирует исключительно использование, но не изготовление или распространение таких документов. Кроме того, диспозиция ст. 327 УК РФ не охватывает действия по представлению подложных документов для налоговых целей через подставных лиц.

Пояснительная записка к Законопроекту обращает внимание на положения ст. 173.1 и 173.2 УК РФ, предусматривающих уголовную ответственность за внесение подложных сведений в ЕГРЮЛ. Объективная сторона данных составов преступлений предусматривает ответственность за образование юридического лица через подставных лиц (фиктивные организации) и не охватывает деятельность по созданию и распространению подложных документов. По указанным статьям привлечению к уголовной ответственности подлежат лица, принимающие участие в создании и регистрации фиктивных юридических лиц. В большинстве случаев они являются лишь номинальными учредителями и директорами, а настоящие организаторы налоговой схемы, зачастую использующие сразу множество фиктивных организаций, остаются безнаказанными.

Разработчики Законопроекта дополнительно аргументируют в пользу введения в Уголовный кодекс РФ новой статьи, подчеркивая сложность осуществления оперативно-розыскных мероприятий, направленных на привлечение к от-

ИЗ ИНТЕРВЬЮ ГЛАВЫ ФНС ДАНИИЛА ЕГОРОВА О БОРЬБЕ С «БУМАЖНЫМ НДС» ДЛЯ РБК¹

— На каком этапе находится процесс борьбы со схемами по незаконному возврату НДС?

— Сегодня мы работаем с условно контролируемой суммой рисков по налогу на добавленную стоимость за счет информационной системы. Это примерно до 1% от всех вычетов по стране. В процентном отношении немного, но с точки зрения абсолютных сумм серьезно. Те технологии, которые мы сейчас внедряем, помогут сжать этот риск еще больше. Ситуация, когда налогоплательщики сами себе конструируют ремесленным методом схему по НДС, — теперь скорее редкость. Явление, с которым, безусловно, стоит бороться, — это площадки по НДС, где появляются и роли, и модели поведения, и распределенный труд в обслуживании схемы. Для организации противодействия нужны более сложные инструменты. Есть один очень важный аспект — временной фактор, который часто не понимают налогоплательщики, использующие такие площадки. В тот момент, когда площадка вскрывается и доказывается схемность ее использования даже одним налогоплательщиком, за ним сразу вскрываются все остальные, кто пользовался такой площадкой, по шаблонному методу. Это риски, которые на себя берут налогоплательщики, не очень ощущая их в момент использования, а потом на них это оборачивается серьезными последствиями.

— Остались ли сейчас масштабные площадки, если да, то на базе каких регионов?

— Безусловно, такие площадки есть. Мы выбираем из них крупные, там, где информационная система позволяет их подсвечивать. Но по сравнению с тем, что было раньше, это небо и земля.

— Какие масштабы сейчас считаются крупными?

— От нескольких единиц до нескольких десятков миллиардов рублей.

— Есть мнение, что без недобросовестных инспекторов на местах сложно незаконно возмещать НДС в крупных объемах. Этот фактор присутствует?

— И так, и не так. Логика «бумажного НДС» проста: есть те, кому не нужен НДС к вычету, и неиспользованные вычеты порождают предложение на рынке. Этим предложением пользуются те или иные игроки. Для того чтобы закамуфлировать эту историю, им нужно пройти сложный квест, когда заявленный вид деятельности один, а предложение по «бумажным НДС» — по другим. Тогда компания под свой вид деятельности приобретает довольно странный набор товаров, работ, услуг. Для того, чтобы скрестить виды деятельности, им необязательно нужен налоговый инспектор. Но нельзя сказать, что этого вообще не существует. И для этого есть система контроля в рамках информационной системы безопасности налогового службы — выявление аномального поведения [инспекторов].

— Есть ли у вас представление о размере теневого сектора по всей стране?

— Безусловно, мы это обсчитываем, но сказать, что у нас есть точная история, сколько уходит от налогов, я не могу. Где я могу сказать с высокой долей вероятности — до 1% по НДС.

³ Пункт 3 Постановления Пленума ВС РФ от 17.12.2020 № 43 «О некоторых вопросах судебной практики по делам о преступлениях, предусмотренных статьями 324–327.1 Уголовного кодекса РФ».

⁴ Определение Шестого кассационного суда общей юрисдикции от 18.08.2020 № 77-1850/2020.

¹ https://www.rbc.ru/interview/economics/21/11/2023/655b4eb59a794792f466f919#chapter_3

ветственности организаторов схемы «бумажного НДС» за пособничество в уклонении от уплаты налогов. Такая возможность возникает лишь в случае использования налогоплательщиком фиктивных налоговых вычетов и образовании его действиями состава преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов). Организаторов схемы «бумажного НДС» действительно можно привлечь к ответственности за пособничество в уклонении от уплаты налогов, но сделать это затруднительно — требуется доказать, что организаторы знали о том, что оказывают налогоплательщику пособничество в совершении конкретного преступления. Зачастую данные субъекты никак не связаны между собой, передача подложных документов и денежных средств осуществляется через посредников или с использованием сетевых технологий.

Интерес представляет и то обстоятельство, что предлагаемый состав преступления сконструирован как материальный. Согласно ч. 1 ст. 173.3 УК РФ преступление будет считаться оконченным при извлечении лицами дохода в крупном размере, составляющем 3 500 000 рублей. Под доходом в данной норме понимается прямое вознаграждение за изготовление подложных документов без учета понесенных расходов. При этом не делается ограничений относительно времени получения дохода, а также не исключается возможность его получения от разных налогоплательщиков. Квалифицированным составом преступления выступает особо крупный размер дохода (свыше 13 500 000 руб.) или совершение преступления организованной группой. За такое деяние Законопроект предусматривает ответственность в виде лишения свободы на срок до семи лет. Соответственно, деятельность, осуществляемая бесплатно или при помощи юридических лиц, образованных законно, не будет преследоваться по данной статье.

Риск привлечения к ответственности предпринимателей

На практике по предлагаемой к введению в Уголовный кодекс РФ статье становится вполне возможным привлечение к ответственности и предпринимателей, занижающих при помощи схемы «бумажного НДС» свою налоговую базу.

Если в ходе проведения мероприятий налогового контроля будет выявлено нали-

чие разрыва в цепочке НДС, то налоговые инспекторы, установив выгодоприобретателя — юридическое лицо, подавшее в налоговую инспекцию подложные документы, будут направлять соответствующую информацию в правоохранительные органы безотносительно к принятию мер о доначислении ему налога. На основании указанной информации и в результате проведения оперативно-розыскных мероприятий правоохранительные органы могут прийти к выводу, что в организации-налогоплательщике имеются работники, ответственные за налоговые правонарушения, которых можно привлечь к ответственности по ст. 173.3 УК РФ. В отсутствие сформированной судебной практики такая квалификация позволит в качестве одного из вариантов понимать извлеченный доход как денежные средства, полученные организацией-налогоплательщиком вследствие занижения НДС (так называемый сэкономленный налог).

Вместе с тем предлагаемую ст. 173.3 УК РФ правильнее рассматривать как способ совершения преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов), что при квалификации порождает конкуренцию норм. По ст. 199 УК РФ уголовные дела могут быть возбуждены только на основании материалов, направленных в органы следствия налоговыми органами в порядке, предусмотренном ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ.

Обязанность налоговых органов направить материалы в следственные органы возникает, если со дня вступления в силу решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения прошло 75 дней и налогоплательщик не исполнил обязанность по уплате недоимки, превышающей 18 750 000 руб. В отличие от ст. 199 УК РФ к предлагаемой статье таких требований не предъявляется. К тому же криминообразующий порог по ст. 173.3 УК РФ (в отличие от ст. 199 УК РФ) составляет всего 3 500 000 рублей. Кроме того, по ст. 173.3 УК РФ, поскольку она относится к категории тяжких, возможно избрание в отношении обвиняемого меры пресечения в виде заключения под стражу.

Таким образом, перед правоохранительными органами будет стоять выбор: возбуждать уголовное дело быстро и по более тяжелой статье либо дожидаться завершения налоговой проверки и всех процедур, связанных с добровольным возмещением недоимки по налогам с возможной перспективой отказа в возбуждении уголовного дела. Полагаем, что выбор очевиден.

Кто будет привлекаться к ответственности

К ответственности с наибольшей вероятностью будут привлекаться руководители и бухгалтеры организаций, умышленно совершившие действия по уклонению от уплаты налогов. Понятие «организация деятельности», используемое в диспозиции предлагаемой статьи, скорее всего будет толковаться правоприменителем расширительно, и исполнителями преступлений помимо самих организаторов будут признаваться все лица, участвующие в таких схемах, тем более что судебной практике уже известны подобные примеры. Так, под организацией незаконной миграции (ст. 322.1 УК РФ) на практике понимается любое содействие незаконному въезду в Российскую Федерацию иностранных граждан или лиц без гражданства, их незаконному пребыванию в России или незаконному транзиту через ее территорию⁵. И хотя данный пример из другой области, расширительное толкование правоприменителем понятия «организация деятельности» вполне может быть использовано по аналогии.

Привлечение работников организации-налогоплательщика по ст. 173.3 УК РФ возможно в качестве членов организованной группы. Представим себе ситуацию, когда организатор схемы долгое время сотрудничает с организацией-налогоплательщиком, ведущей реальную предпринимательскую деятельность, но уклоняющейся от уплаты налогов частично либо в полном объеме. При этом полученные ввиду занижения налоговой базы денежные средства распределяются между всеми членами организованной группы. В таком случае у правоохранительных органов будут отсутствовать основания для квалификации действий организованной группы по разным самостоятельным составам преступлений. К тому же это будет противоречить существующему институту соучастия в преступлении. Соответственно, всем участникам группы будет вменена ст. 173.3 УК РФ, а при наличии у такой группы структурных подразделений их действия могут дополнительно квалифицироваться по ст. 210 УК РФ, предусматривающей ответственность за создание преступного сообщества или участие в нем. Однако при такой квалификации не понятно,

каким образом с налогоплательщика в доход государства могут быть взысканы суммы недоимки, соответствующих пеней и штрафа, предусмотренные к возвращению по ст. 199 УК РФ, так как в ст. 173.3 УК РФ речь идет только о получении дохода, который при таком толковании будет составлять лишь размер налоговой недоимки.

В зону риска привлечения к уголовной ответственности по ст. 173.3 УК РФ попадают работники аутсорсинговых компаний, предоставляющих консультационные услуги по налоговому учету и отчетности. Согласно примечанию к ст. 173.3 УК РФ для ее применения счета-фактуры и (или) налоговые декларации (расчеты) должны быть признаны подложными, если содержат ложные сведения об отгрузке товаров, выполнении работ, оказании услуг, передаче имущественных прав. Из данного разъяснения не исключаются подложные сведения, образовавшиеся ввиду допущения привлеченным со стороны бухгалтером технической ошибки, которая приведет к снижению налоговой базы. При этом данные компании получают от организаций-налогоплательщиков доход за помощь в ведении бухгалтерии, что в отсутствие сформированной судебной практики вполне может быть признано доходом по смыслу ст. 173.3 УК РФ.

По такому же принципу к уголовной ответственности могут быть привлечены бухгалтеры самой организации-налогоплательщика, допустившие технические ошибки. В качестве дохода следственными органами также могут быть вменены суммы, полученные организацией от занижения налоговой базы.

Само появление рассматриваемого законопроекта свидетельствует об усилиях, прилагаемых государством для устранения пробелов и неопределенностей в уголовном законодательстве, а также для борьбы с незаконными проявлениями в сфере налогообложения. Посредством закрепления в Уголовном кодексе РФ новой правовой конструкции законодатель исключает возможность получения фиктивно подтвержденных налоговых вычетов, и это несомненный плюс для предпринимателей, честно ведущих свой бизнес. Однако важно понимать, как положения новой статьи могут работать на практике после принятия закона. Необходимо предотвратить любую возможность злоупотребления со стороны уполномоченных лиц и исключить привлечение к уголовной ответственности по ст. 173.1 УК РФ работников и руководителей организаций-налогоплательщиков. ❶

⁵ Пункт 7 Постановление Пленума ВС РФ от 09.07.2020 № 18 «О судебной практике по делам о незаконном пересечении Государственной границы Российской Федерации и преступлениях, связанных с незаконной миграцией».