

2) новое наказание применяется за деяние, формально не являющееся преступлением (злостное уклонение от отбывания наказания);

3) более строгий вид наказания в этом случае порой применяется даже при том, что он отсутствует в санкции статьи Особенной части, по которой ранее состоялось осуждение.

Рассматриваемая законодательная практика противоречит общим началам назначения наказания и ряду положений уголовного-процессуального законодательства [3, с. 46].

Мы приходим к пессимистическому выводу. Устранение вышеназванных противоречий несовместимо с идеей замены установленного вступившим в силу приговором суда наказания более строгим наказанием на основе деяния (злостного уклонения от отбывания наказания), правовая сущность которого не определена. Попытки адаптировать уголовное законодательство к механизму замены исполняемого наказания на более строгое при злостном уклонении от его отбывания чреваты еще большим отступлением от концепции Уголовного кодекса, одобренной на законодательном уровне в 1999 г.

#### ***Список цитированных источников***

1. Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 26 мая 2021 г., № 112-3 / Национ. правовой Интернет-портал Респ. Беларусь. – Режим доступа: <http://pravo.by/document/?guid=12551&rp0=H12100085&rp1=1&rp5=0>. – Дата доступа: 14.03.2023.

2. Барков, А. В. Замена исполняемого наказания более тяжким: проблема юридической природы / А. В. Барков // Правосудие и правоохранительная деятельность: законодательство и правоприменение: сб. науч. тр. Вып. 2 / ИППК судей, работников прокуратуры, судов и учреждений юстиции БГУ; редкол.: С. К. Лещенко (отв. ред.) [и др.]. – Минск: РИВШ, 2021. – 458 с.

3. Звечаровский, И. Э. Современное уголовное право России = Modern criminal law of Russia: Понятие, принципы, политика / И. Э. Звечаровский; Ассоц. юрид. центр. – СПб.: Юрид. центр Пресс, 2001. – 97 с.

УДК 343.359.2

## **ПОДМЕНА ТРУДОВЫХ ОТНОШЕНИЙ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВЫМИ КАК СПОСОБ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ**

***Гулевич Марина Константиновна***

*старший следователь отдела по расследованию преступлений  
в сфере экономики следственного управления управления  
Следственного комитета по Гомельской области, ул. Советская, 34,  
246050, г. Гомель, Республика Беларусь, [mklimova92@mail.ru](mailto:mklimova92@mail.ru)*

***Короленко Марина Николаевна***

*заместитель начальника отдела по расследованию преступлений  
в сфере экономики следственного управления управления  
Следственного комитета по Гомельской области, ул. Советская, 34,  
246050, г. Гомель, Республика Беларусь, flonia@mail.ru*

**Аннотация.** В данной статье авторами на примере конкретных уголовных дел рассмотрены проблемы уголовно-правовой квалификации действий руководителей и иных должностных лиц субъектов хозяйствования (фактических руководителей, учредителей) при установлении в ходе проверок финансово-хозяйственной деятельности «схемы» минимизации налоговых и иных отчислений в бюджет Республики Беларусь путем использования подмены трудовых отношений гражданско-правовыми в зависимости от направленности умысла лица, совершающего указанные действия, и получаемых конечных налоговых преимуществ и личной выгоды.

**Ключевые слова:** подмена трудовых отношений, ответственность, уклонение от уплаты налогов, умысел, налоговые преимущества, минимизация налоговых отчислений.

**SUBSTITUTION OF LABOR RELATIONS WITH CIVIL LAW  
RELATIONS AS A METHOD OF TAX EVASION**

***Marina Gulevich***

*Senior Investigator of the Economic Crime of the Investigative Department,  
Gomel Region Department of the Investigative Committee  
of the Republic of Belarus, 34 Sovetskaya Str.,  
246050, Gomel, Republic of Belarus, mklimova92@mail.ru*

***Maryna Karalenka***

*Deputy Head of the Economic Crime of the Investigative Department,  
Gomel Region Department of the Investigative Committee  
of the Republic of Belarus, 34 Sovetskaya Str.,  
246050, Gomel, Republic of Belarus, flonia@mail.ru*

**Abstract.** In the article the authors, using examples of specific criminal cases, consider the problems of criminal law qualification of actions of managers and other officials of economic entities (actual managers, founders) when establishing during inspections of financial and economic activity the «scheme» of minimization of tax and other payments to the budget of the Republic of Belarus by using substitution of labor relations with civil law relations, depending on the focus of the intent of the person committing these actions and the resulting tax advantages and personal benefits.

**Key words:** substitution of labor relations, liability, tax evasion, intent, tax advantages, minimization of tax liability.

Сложно отрицать тот факт, что в Республике Беларусь, как и во многих других странах, остро стоит вопрос о негативном влиянии на экономику факта уклонения от уплаты налогов, пошлин и иных платежей. Конституцией Республики Беларусь определено, что именно государство выступает регулятором экономической деятельности в интересах человека и общества, обеспечивающим направление и координацию государственной и частной экономической деятельности в социальных целях.

Государство как никто заинтересовано в развитии бизнеса, т. к. рост доходности коммерческих структур влечет увеличение поступлений в бюджет государства денежных средств в виде налогов, сборов и иных платежей. Республика Беларусь является социальным государством, что предусматривает реализацию ряда программ, направленных на защиту и помощь населению, требующих соответствующего финансирования. Единственным источником такого финансирования со стороны государства выступает бюджет. Поэтому в Основном законе (Конституции Республики Беларусь) уплата налогов является обязанностью, а не правом граждан.

Несмотря на установленную обязанность по уплате налогов, сборов и иных платежей, недобросовестными плательщиками используются различные «схемы» их минимизации, что требует от государства принятия мер по усовершенствованию норм законодательства в целях пресечения противоправных посягательств на охраняемые правоотношения.

С учетом изменений уголовного законодательства происходит и трансформация следственной практики. В данной статье на примере конкретных уголовных дел проводится анализ привлечения к уголовной ответственности при выявлении «схемы» минимизации налоговых платежей путем подмены трудовых отношений гражданско-правовыми.

Подмена трудовых отношений гражданско-правовыми является актуальной социальной проблемой для государства и его граждан. Недобросовестный работодатель таким образом создает условия для ущемления прав работников на социальное обеспечение по возрасту, в случае болезни, инвалидности, потери кормильца, лишает иных социально-значимых гарантий и компенсаций.

В целях единообразного применения норм налогового законодательства Верховным Судом даны разъяснения отдельных вопросов применения п. 4 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь (далее – НК), которые выносились на обсуждение таких заинтересованных государственных органов, как Комитет государственного контроля, Ми-

нистерство по налогам и сборам, Министерство финансов, Генеральная прокуратура, Следственный комитет Республики Беларусь [1].

П. 4 ст. 33 НК закреплены основания корректировки налоговой базы и (или) суммы налога (сбора) в случае, когда основной целью совершения сделки (операции) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет (возврат) суммы налога [2]. Одним из примеров таких действий является подмена трудовых отношений гражданско-правовыми путем заключения договоров с индивидуальными предпринимателями (далее – ИП, предприниматели), которые фактически продолжают выполнять функции, предусмотренные трудовыми договорами.

Уголовная ответственность за неуплату налогов, сборов предусмотрена ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь [3]. Законом Республики Беларусь от 26 мая 2021 г. № 112-З «Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности» введена уголовная ответственность за уклонение от исполнения обязанностей налогового агента по перечислению налогов, сборов (ст. 243<sup>1</sup> УК) и уклонение от уплаты страховых взносов (ст. 243<sup>3</sup> УК) [4].

Актуальность рассматриваемого вопроса обусловлена тем, что в следственной практике дается различная уголовно-правовая квалификация действиям привлекаемых к ответственности лиц в зависимости от доказанности направленности умысла, что обусловлено схожестью совершаемых действий (объективной стороны) и различием в мотивах и целях (субъективной стороны), по ст. 243 УК либо по ст. 243<sup>1</sup> и 243<sup>3</sup> УК.

Так, по приговору суда г. Гомеля П. признан виновным по части второй ст. 243 УК в том, что при осуществлении руководства финансово-хозяйственной деятельностью общества, организовал регистрацию в качестве индивидуальных предпринимателей 16 работников предприятия, после чего формально заключил с предпринимателями гражданско-правовые договоры на оказание услуг по организации перевозок, при этом ИП фактически продолжили выполнять функции работников, связанных с организацией грузоперевозок.

Кроме того, сам обвиняемый, являясь директором общества, прекратил трудовые отношения, зарегистрировался в качестве индивидуального предпринимателя и заключил договор на оказание услуг по управлению обществом.

Вышеуказанные действия позволили обвиняемому получить необоснованные налоговые преимущества в виде неполной уплаты налога на прибыль за счет необоснованного завышения затрат, учитываемых при налогообложении, путем помещения в бухгалтерский и налоговый учет общества первичных учетных документов (актов выполненных

работ), содержащих заведомо ложные сведения по взаимоотношениям с индивидуальными предпринимателями.

Основанием для возбуждения уголовного дела являлись результаты внеплановой проверки финансово-хозяйственной деятельности общества.

Все работники предприятия, зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей, утверждали как на стадии проведения налоговой проверки, так и в ходе следствия о том, что самостоятельно осуществляли предпринимательскую деятельность.

При отсутствии прямых доказательств и материалов оперативно-розыскной деятельности, в ходе предварительного расследования сделан акцент на совокупность косвенных доказательств, которые позволили предъявить обвинение и постановить обвинительный приговор.

Следствием установлено и положено в основу обвинения следующее:

- на индивидуальных предпринимателей возлагались аналогичные обязанности тем, что выполнялись ими в период работы в обществе в качестве инженеров по организации грузоперевозок при многократном расхождении размера полученной заработной платы и вознаграждения;
- регистрация в качестве индивидуальных предпринимателей производилась в короткий промежуток времени непосредственно перед заключением договоров;
- в предпринимательской деятельности использовалась материальная и клиентская база общества;
- заключение договоров на осуществление грузоперевозок с клиентами осуществлялось от имени общества, таким образом, юридически и документально предприниматели не несли никакой ответственности за организацию грузоперевозок;
- страховые взносы, связанные с перевозкой грузов, уплачивались обществом, оно же неоднократно получало возмещение по страховым случаям;
- налоговые декларации индивидуальных предпринимателей подавались с одного и того же IP-адреса, что и декларации общества, кроме того, подавались в отношении всех индивидуальных предпринимателей в короткий промежуток времени;
- в рабочее время будних дней предприниматели находились в соотах базовых станций, соответствующих месторасположению офиса общества, т. е. фактически соблюдали режим рабочего времени;
- индивидуальные предприниматели проходили обучение в различных образовательных центрах за счет общества, как работники;

- обществом осуществлялось перечисление денежных средств (вознаграждений) для уплаты индивидуальными предпринимателями налога при упрощенной системе налогообложения (далее – УСН) в даты отчетного периода (квартала) и взносов в Фонд социальной защиты населения Республики Беларусь (далее – ФСЗН);

- личный доход индивидуальных предпринимателей обналичивался сразу же после поступления на расчетные счета в ближайших к офису общества банкоматах на системной основе (при этом до регистрации в качестве ИП, также, как и после прекращения предпринимательской деятельности, получая заработную плату, указанные лица использовали преимущественно систему безналичных платежей);

- личное благосостояние лиц при осуществлении предпринимательской деятельности не улучшилось, оставалось соразмерно доходам работников, получающих заработную плату. Данные факты в совокупности с показаниями подозреваемого свидетельствовали об обналичивании денежных средств для использования их в последующем по усмотрению обвиняемого;

- после прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя большинство лиц было принято в штат взаимозависимой организации, где их заработок стал значительно ниже, чем доход от предпринимательской деятельности;

- значительно вырос личный доход обвиняемого (приобретение и постройка объектов недвижимости и т. п.).

В соответствии со ст. 1 Гражданского кодекса Республики Беларусь предпринимательская деятельность – это самостоятельная деятельность юридических и физических лиц, осуществляемая ими в гражданском обороте от своего имени, на свой риск и под свою имущественную ответственность и направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи вещей, произведенных, переработанных или приобретенных указанными лицами для продажи, а также от выполнения работ или оказания услуг, если эти работы или услуги предназначаются для реализации другим лицам и не используются для собственного потребления [5].

Таким образом, совокупность собранных доказательств позволила органу предварительного следствия сделать однозначный вывод об отсутствии самостоятельности при осуществлении индивидуальными предпринимателями финансово-хозяйственной деятельности. Их предпринимательская деятельность носила формальный характер, осуществлялась исключительно с целью минимизации налоговых отчислений путем завышения затрат, учитываемых при налогообложении.

Обвиняемый при осуществлении руководства хозяйственной деятельностью общества целенаправленно избрал путь противозаконного ведения бизнеса, где в приоритет поставлено личное обогащение.

Стоит обратить внимание на то, что у общества имелись законные основания для уменьшения к уплате налога на прибыль, однако данное обстоятельство не позволяло бы обвиняемому увеличить свой личных доход.

Сложность расследования заключалась в том, что свидетели на протяжении следствия давали последовательные и ложные показания, направленные на содействие обвиняемому избежать уголовной ответственности за совершенное.

Справочно: после постановления приговора, свидетели – бывшие индивидуальные предприниматели – привлечены к уголовной ответственности по ст. 401 УК за дачу заведомо ложных показаний.

Таким образом при формальном соблюдении норм гражданского законодательства, собственник и руководитель субъекта хозяйствования совершал умышленные противоправные действия, направленные на минимизацию налога на прибыль к уплате в бюджет Республики Беларусь за счет подмены трудовых отношений гражданско-правовыми, путем заключения договоров с индивидуальными предпринимателями, которые фактически продолжили выполнять функции, предусмотренные трудовыми договорами.

Описанные обстоятельства уголовного дела и вступивший в законную силу приговор суда не исключают возможность привлечения к ответственности за совершение действий по минимизации обязательных государственных платежей за счет подмены трудовых отношений гражданско-правовыми по ст. 243<sup>1</sup> и 243<sup>3</sup> УК.

Материалы уголовного дела, находящегося в производстве следственного управления, свидетельствуют о том, что руководство частного предприятия (далее – предприятие), осуществляющего деятельность в сфере лесозаготовки и дальнейшую реализацию лесоматериала, выполняемую работниками предприятия вахтовым методом с использованием специализированной техники в непрерывном технологическом процессе, обусловленном сроками выполнения работ, соблюдением технологических требований и норм по охране труда, создали условия для подмены трудовых отношений путем заключения гражданско-правовых договоров с индивидуальными предпринимателями, в том числе из числа бывших работников.

Нарушения налогового законодательства установлены актом камеральной проверки, в соответствии с которым доначислен подоходный налог.

Из материалов уголовного дела усматривается, что создана искусственная ситуация, при которой под видом деятельности индивидуальных предпринимателей, работниками предприятия выполняется весь спектр работ, предусмотренных технологическим процессом.

Предприниматели выполняли единый непрерывный производственный процесс с учетом этапов работ и согласно разработанному специалистами предприятия графику с использованием принадлежащей предприятию техники, распределенной между работниками, являлись единым трудовым коллективом, со сдельной оплатой труда.

Следствием установлено следующее:

- условием продолжения трудовых отношений для работавших ранее на предприятии по трудовым договорам являлась регистрация в качестве индивидуальных предпринимателей с последующим сопровождением их деятельности работниками предприятия (оказание бухгалтерских услуг, осуществление операций по расчетным счетам, исчисление налогов, предоставление налоговых деклараций в учет и т. п.);
- после прекращения индивидуальными предпринимателями взаимоотношений с предприятием, предпринимательская деятельность прекращалась, т. к. самостоятельно работники ее осуществлять не могли и не желали;
- в большинстве случаев подача налоговых деклараций осуществлялась с одних IP-адресов;
- у индивидуальных предпринимателей отсутствовали необходимые оборудование и техника для выполнения работ в сфере лесозаготовки;
- предприятием в целях организации непрерывной деятельности обеспечивалось перемещение, заправка и ремонт специализированных машин и оборудования;
- руководством предприятия организовывалось поочередное использование техники на местах выполнения работ;
- со стороны руководства предприятия осуществлялся контроль за выполнением работ в целях соблюдения сроков, установленных условиями договора с заказчиком;
- размер вознаграждения предпринимателей преимущественно соответствовал размеру заработной платы, получаемой при работе по трудовому договору;
- иные контрагенты у предпринимателей отсутствовали.

Деятельность физических лиц, ранее состоявших в штате предприятия и зарегистрировавшихся в качестве индивидуальных предпринимателей, а также физических лиц, искавших работу и зарегистрировавшихся предпринимателями в целях оказания услуг предприятию,

не соответствует признакам предпринимательской деятельности, отраженным в ст. 1 ГК, поскольку самостоятельно не осуществлялась, а напрямую зависела от деятельности предприятия, а также от тесного взаимодействия друг с другом.

Разумных обоснований необходимости отказа от труда наемных работников при одновременном привлечении этих же лиц как индивидуальных предпринимателей для выполнения функций, входивших ранее в их трудовые обязанности, не установлено. Все вышеперечисленное присуще трудовым отношениям и указывает, что действительным экономическим смыслом возникновения данных взаимоотношений являлось желание минимизировать обязательные платежи субъекта хозяйствования за счет неуплаты подоходного налога и страховых взносов.

Органами предварительного расследования действия руководителей предприятия квалифицируются по ст. 243<sup>1</sup> и 243<sup>3</sup> УК.

Подводя итог, на примере конкретных уголовных дел авторами отмечается, что при формальном соблюдении норм гражданского законодательства, если работодатель определяет условия выполнения работ и оказания услуг, определяет место работы физического лица, график его рабочего времени, обеспечивает его средствами и орудиями труда, в данном случае контролирующими органами усматриваются признаки подмены трудовых отношений гражданско-правовыми.

С точки зрения уголовного законодательства, действия должностных лиц субъектов хозяйствования, использующих в своей деятельности противоправную «схему» подмены трудовых отношений гражданско-правовыми при наличии схожего набора действий должны квалифицироваться с учетом доказательств, собранных в ходе предварительного следствия, направленности умысла и наличием причинно-следственной связи с наступившими последствиями.

### ***Список цитированных источников***

1. Об отдельных вопросах применения п. 4 ст. 33 Налогового кодекса Республики Беларусь [Электронный ресурс]: разъяснения Верховного суда Республики Беларусь. – Режим доступа: [https://court.gov.by/ru/justice/press\\_office/5d49fddd656242cb.html](https://court.gov.by/ru/justice/press_office/5d49fddd656242cb.html). – Дата доступа: 03.03.2023.

2. Налоговый кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 19 дек. 2002 г., № 166-З: принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г.: одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г.: в ред. Закона Респ. Беларусь от 30 дек. 2018 г. № 159-З // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.

3. Уголовный кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 9 июля 1999 г., № 275-З: принят Палатой представителей 2 июня 1999 г.: одобр. Советом Респ. 24 июня 1999 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.

4. Об изменении кодексов по вопросам уголовной ответственности [Электронный ресурс]: Закон Респ. Беларусь, 26 мая 2021 г., № 112-3 // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.

5. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс]: 7 дек. 1998 г., № 218-3: принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г.: одоб. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2023.

УДК 343.3

## АДМИНИСТРАТИВНАЯ ПРЕЮДИЦИЯ КАК СПОСОБ КРИМИНАЛИЗАЦИИ ДЕЯНИЙ: СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ И ПЕРСПЕКТИВЫ РАЗВИТИЯ ЭТОГО ИНСТИТУТА

*Загрядская Екатерина Александровна*

*старший преподаватель кафедры уголовного права  
Нижегородского филиала ФГКОУ ВО «Санкт-Петербургская академия  
Следственного комитета Российской Федерации»,  
полковник юстиции, ул. Красноезвездная, 5,  
603104, г. Нижний Новгород, Российская Федерация, zag.ea@mail.ru*

**Аннотация.** Автор статьи отмечает, что преступность выступает одной из угроз национальной безопасности. В статье предлагается рассмотреть введение норм с административной преюдицией в качестве механизма повышения эффективности практического применения уголовного законодательства. Анализируются основные проблемы, связанные с отсутствием научной основы разработанности института административной преюдиции. Проводится сравнительно-правовой анализ регламентации административной преюдиции в законодательстве Российской Федерации и Республики Беларусь. Предпринята попытка обозначить дальнейшие перспективные направления развития и повышения эффективности использования этого уголовно-правового института.

**Ключевые слова:** административная преюдиция, криминализация, значимость охраняемых законом ценностей, степень общественной опасности, понятие и признаки, личность нарушителя, вред.

## ADMINISTRATIVE PREJUDICE AS METHOD OF CRIMINALIZATION OF ACTS: COMPARATIVE LEGAL ANALYSIS AND PROSPECTS FOR THE DEVELOPMENT OF THIS INSTITUTION

*Ekaterina Zagryadskaya*

*Senior Lecturer, Department of Criminal Law, Nizhny Novgorod Branch  
of the St. Petersburg Academy of the Investigative Committee*