

ПРОБЛЕМА ПРИМЕНЕНИЯ НОРМ ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И (ИЛИ) СБОРОВ ПРИ РАСЧЕТНОМ СПОСОБЕ ИХ ИСЧИСЛЕНИЯ

Серов А. С.

Научный руководитель: Качина Наталья Вениаминовна, кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовного права Юридического института Сибирский федеральный университет

Юридический институт Сибирский федеральный университет

Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов установлена статьями 198 и 199 УК РФ, соответственно, с физического лица и с организации.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и сборов, то есть умышленного невыполнения конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, обусловлена непоступлением денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации.

Несмотря на то, что в диспозиции содержится указание на размер неуплаченных налогов (сборов), большинство криминалистов относят составы, преступлений предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, к материальным¹. Обосновывается данный подход тем, что в результате неуплаты налогов и сборов причиняется ущерб тому бюджету, в который должен поступить неуплаченный налог (сбор)². Крупный размер указан в примечаниях к названным статьям. К этому авторы добавляют, что поскольку при неуплате в срок налогов и сборов причинение такого ущерба неменуемо, постольку, если размер неуплаченных сумм будет ниже, чем крупный размер, то в действиях лица будет отсутствовать состав преступления³. Соответственно, для отграничения преступного уклонения от уплаты налогов (сборов) от непроступного законодатель ввел такой криминообразующий признак составов преступлений, предусмотренных ст. 198 и 199 УК РФ, как крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов, который, в свою очередь, свидетельствует о причинении крупного ущерба бюджетам различных уровней. Поэтому, очевидно, что при производстве по уголовному делу в каждом случае надлежит устанавливать точную сумму неуплаченных налогов и (или) сборов за каждый период. На это обстоятельство обращает внимание и высшая судебная инстанция в своем Постановлении Пленума от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»⁴.

Следует отметить, что в объективную сторону названных составов преступлений также в качестве обязательного признака входит два способа уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: умышленное включение в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений; умышленное непредставление налоговой декларации или иных указанных документов.

Серьезную проблему представляет установление размера неуплаченных налогов и (или) сборов при совершении данного преступления именно вторым из на-

¹ См.: Волженкин Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). - СПб.: Изд-во "Юридический центр Пресс", 2002. С. 494; Уголовное право России. Части Общая и Особенная: учебник / под ред. А.В. Бриллиантова. М.: Проспект, 2009. С. 659; Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И.В. Шишко. - М.: Проспект, 2011. С. 374 и др.

² Уголовное право. Особенная часть: учебник / под ред. И.В. Шишко. - М.: Проспект, 2011. С. 374.

³ Там же. С. 374

⁴ БВС РФ. 2007. № 3.

званных способов. Такие ситуации возникают, когда, к примеру, в организации или у индивидуального предпринимателя с целью уклонения от уплаты различных сумм в бюджеты всех уровней не ведется бухгалтерский учет, либо уничтожается, скрывается документация, не попадая в налоговый орган, а также в случаях, когда налогоплательщик препятствует проведению мероприятий налогового контроля. Как справедливо отмечает И. Соловьев, «в этом случае налоговые органы остаются в неведении относительно объектов налогообложения и, соответственно, не могут контролировать правильность исчисления и уплаты налогов тем или иным физическим лицом»⁵.

В таких ситуациях налоговым органам, не имеющим информации от налогоплательщика, предоставлено право исчислять неуплаченный налог и (или) сбор так называемым *расчетным путем*.

Это право установлено в п. 7 ч. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации. В главе 12 НК РФ о налоге на добавленную стоимость (от уплаты которого уклоняются довольно часто) также имеется норма о том, что в случае отсутствия у налогоплательщика бухгалтерского учета или учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право исчислять суммы налога, подлежащие уплате, расчетным путем на основании данных по иным аналогичным налогоплательщикам (ч. 7 ст. 166 НК РФ).

Вместе с тем, неоднократно в жалобах, представленных на рассмотрение Конституционного Суда РФ, указывалось на несоответствие названных норм налогового законодательства положениям Конституции РФ. Обосновывалось это несоответствие произвольностью определения налоговых обязательств, поскольку применение расчетного пути определения налоговым органом суммы налогов приводит к начислению без бухгалтерских документов незаконно высокого налога, и при допускаясь истолкование сомнений в виновности налогоплательщика не в его пользу⁶. Как указал Конституционный Суд РФ, допустимость применения расчетного пути исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов, при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.⁷

Из изложенной позиции следует, что применение расчетного пути исчисления налогов в налоговом праве абсолютно обосновано с учетом баланса публичных и частных интересов.

Однако арбитражными судами признается неточность получаемых сумм при применении расчетного пути исчисления налогов. Так, в Постановлении Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10 отмечено, что налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного метода предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности. Поэтому вывод судов о том, что исчисление налогов в ходе налого-

⁵ Соловьев И. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с физических лиц // Налоговый вестник. 2013. № 6. С. 54.

⁶ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Лихоманова Александра Петровича на нарушение его конституционных прав подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Определ. КС РФ от 23.04.2013 № 488-О // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁷ По жалобе гражданина Кукушина Николая Викторовича на нарушение его конституционных прав положениями подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации: Определ. КС РФ от 05.07.2005 № 301-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 6.

вой проверки не терпит приблизительности и не может быть основано на усредненных данных, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога⁸.

Следует констатировать, что расчетный путь исчисления подлежащих уплате налогов, не является точным, а основан на усредненных данных. По сложившейся практике, критериями для расчетного способа определения суммы налогов, подлежащей уплате, являются: вид деятельности; место осуществления деятельности; средняя численность персонала; размер доходов от реализации для целей налогообложения; режим работы; реализация одного вида товаров⁹.

В этой связи следует отметить, что в настоящее время согласно ч. 1.1 ст. 140 УПК РФ поводом для возбуждения уголовного дела о преступлениях, предусмотренных ст. 198 - 199.2 УК РФ, служат только те материалы, которые направлены налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. В соответствии с этим положением, налоговые органы, реализуя свои полномочия, направляют в следственные органы материалы, в которых зачастую содержатся сведения о сумме неуплаченных налогов и (или) сборов, исчисленной именно расчетным путем.

Вместе с тем представляется, что расчетный метод исчисления задолженности, широко используемый в налоговом праве, совершенно неприемлем в уголовном праве. В силу принципа вины, установленного ст. 5 УК РФ, лицо подлежит уголовной ответственности только за те общественно опасные действия (бездействие) и наступившие общественно опасные последствия, в отношении которых установлена его вина.

Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ в своем постановлении от 30.07.2013 № 57 указал, что бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенный налоговым органом расчетным путем, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего¹⁰. Хотя приведенная позиция ВАС РФ согласуется с принципами налогового законодательства, она совершенно неприменима к уголовно-процессуальным отношениям, одним из основных принципов которых является презумпция невиновности. Доказать же правоохранительным органам факт осознания виновным неуплаты налогов именно в крупном размере (когда он определен лишь приблизительно) - задача не из легких. К этому добавим, что в умышленных преступлениях должен осознаваться каждый объективный признак¹¹. Отсутствие осознания хотя бы одного из объективных признаков преступления исключает возможность квалификации содеянного по статье, предусматривающей за него ответственность. Можно ли утверждать, что виновным осознавался крупный размер неуплаченных налогов (сборов), если он рассчитан налоговыми органами лишь приблизительно? Думается, что нет.

Вместе с тем в практической деятельности встречаются указания судебных органов о допустимости применения расчетного метода по уголовным делам о налоговых преступлениях. Так, Пензенский областной суд в обзоре практики по уголовным делам обращает внимание судов, что в соответствии со статьями 31 и 40 НК РФ размер налогов и сборов может определяться налоговыми органами расчетным путем

⁸ Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444 [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

⁹ См.: Соловьев В. Расчетный метод при непредставлении документов // Бухгалтерские вести. 2013. № 2. С. 17.

¹⁰ О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс]: Пост. Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 N 57 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.

¹¹ См.: Кудрявцев В.Н. Общая теория квалификации. М., 2001. С. 153.

на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике в установленных законодательством случаях¹².

Поэтому полагаем, что если лицу будет вменяться неуплата суммы, начисленной расчетным путем – а, значит, оцененной лишь приблизительно, с известной долей условности, - то его вина в отношении именно такого ее размера будет весьма сомнительной. Более того, в этих случаях налицо факт объективного вменения, которое в соответствии с ч. 2 ст. 5 УК РФ запрещено.

Таким образом, недопустимо вменять лицам, обвиняемым в совершении преступлений, предусмотренных статьями 198 и 199 УК РФ, размер суммы неуплаченного налога и (или) сбора, исчисленный расчетным путем по данным аналогичных налогоплательщиков.

Правоохранительным органам надлежит устанавливать точную сумму неуплаченного налога и (или) сбора, основываясь на объективных данных о деятельности налогоплательщика. Это не означает, что нужно полностью отказаться от расчетного метода. Данные, полученные таким путем, могут являться лишь ориентиром при выстраивании работы по доказыванию конкретной суммы неуплаченных налогов и (или) сборов, но они не должны ложиться в основу обвинения.

¹² Обзор судебной практики Пензенского областного суда по делам о налоговых преступлениях за 2005 год [Электронный ресурс] // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – Режим доступа: <http://www.consultant.ru>.