

УДК 34

О ДОПУСТИМОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ РАСЧЕТНОГО ПУТИ ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГОВ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

© 2015 г.

А.А. Мишенина, И.А. Кирянина

Четвертый факультет повышения квалификации (с дислокацией в г. Нижний Новгород)
Института повышения квалификации
Академии Следственного комитета Российской Федерации, Н. Новгород

kiry.78@mail.ru

Поступила в редакцию 20.04.2015

Рассматривается допустимость применения расчетного пути исчисления недоимки по налогам, применяемая налоговыми органами в случаях, предусмотренных подп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации при расследовании налоговых преступлений.

Ключевые слова: налоговый орган, расчетный путь исчисления налогов, расследование налоговых преступлений, недоимка по налогам, объективное вменение

Расследование налоговых преступлений является приоритетным направлением деятельности Следственного комитета Российской Федерации. Однако до настоящего времени вопрос о возможности применения расчетного пути исчисления налогов при расследовании налоговых преступлений остается открытым. Сложившаяся в отдельных следственных подразделениях практика свидетельствует о возможности расчета ущерба, причиненного в результате совершения налогового преступления, расчетным путем, по аналогии с налоговым законодательством.

Анализ действующего законодательства, на наш взгляд, не допускает возможности использования в процессе доказывания подобной аналогии.

Федеральным законом от 22.10.2014 г. № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации» признана утратившей силу ч. 1.1 ст. 140 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее – УПК РФ), предусматривающая в качестве единственного повода для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях только те материалы, которые поступили из налогового органа в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В то же время статья 144 УПК РФ дополнена новыми положениями, в соответствии с которыми при поступлении из органа дознания сообщения о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, следователь при отсутствии оснований для отказа в возбуждении уголовного дела не позднее трех суток с момента

поступления сообщения направляет в вышестоящий налоговый орган по отношению к налоговому органу, в котором состоит на налоговом учете налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора), копию такого сообщения с приложением соответствующих документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам и (или) сборам.

По результатам рассмотрения материалов, направленных следователем в порядке, установленном частью 7 статьи 144 УПК РФ, налоговый орган не позднее 15 суток с момента получения таких материалов:

1) направляет следователю заключение о нарушении законодательства о налогах и сборах и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам и (или) сборам в случае, когда обстоятельства, указанные в сообщении о преступлении, были предметом исследования при проведении ранее назначенной налоговой проверки, по результатам которой вынесено вступившее в силу решение налогового органа, а также информацию об обжаловании или о приостановлении исполнения такого решения;

2) информирует следователя о том, что в отношении налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) проводится налоговая проверка, по результатам которой решение еще не принято либо не вступило в законную силу;

3) информирует следователя об отсутствии сведений о нарушении законодательства о налогах и сборах в случае, если указанные в сообщении о преступлении обстоятельства не были предметом исследования при проведении налоговой проверки.

После получения заключения налогового органа, но не позднее 30 суток со дня поступления сообщения о преступлении по результатам рассмотрения этого заключения следователем должно быть принято процессуальное решение. Уголовное дело о преступлениях, предусмотренных статьями 198–199.1 Уголовного кодекса Российской Федерации, может быть возбуждено следователем до получения из налогового органа заключения или информации, предусмотренных частью 8 статьи 144 УПК РФ, при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления.

В соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса Российской Федерации налоговый орган определяет суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения, ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги, или непредставления налогоплательщиком – иностранной организацией, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации через постоянное представительство, налоговой декларации по налогу на имущество организаций [1].

Согласно правовой позиции Высшего арбитражного суда РФ, отраженной в постановлении Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 г. № 5/10, нижестоящие суды признали не отвечающим критерию достоверности расчет налоговых обязательств, произведенный налоговой инспекцией, поскольку доначисление налогов в ходе налоговой проверки не может быть основано на усредненных данных и должно отвечать критерию достоверности.

Однако в соответствии с подпунктами 3, 8 пункта 1 статьи 23 Налогового кодекса налогоплательщики обязаны вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогово-

вого учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов. Это гарантирует налогоплательщику начисление налогов в том размере, в котором они подлежат начислению в соответствии с действующим налоговым законодательством.

В силу положений статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном Кодексом, определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным методом на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенной на них обязанности по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени. Допустимость применения расчетного метода исчисления налогов непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Поэтому сам по себе данный метод исчисления налогов, при обоснованном его применении, не может рассматриваться как ущемление прав налогоплательщиков.

В ходе рассмотрения дел суды выявляли отсутствие у общества установленного учета бланков строгой отчетности, отдельного учета билетов разной стоимости, а также ничем не обоснованные факты уничтожения бланков строгой отчетности (неиспользованных билетов). Исходя из свидетельских показаний, совокупности представленных в материалах дела доказательств, вида осуществляемой обществом деятельности, сделан вывод о наличии в действиях общества умысла на уклонение от налогообложения и занижение налоговой базы.

Позиция судов основана только на том, что инспекция исчислила налоги приблизительно, а не достоверно. Однако при расчетном методе начисления налогов достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета до-

ходов 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 налоговой проверки не терпит приближенности и не может быть основано на усредненных данных, противоречит самой сути расчетного метода исчисления налога [2].

Таким образом, исчисление налоговой инспекцией налога расчетным путем вытекает из возложенной на них законом обязанности по осуществлению налогового контроля и применяется в исключительных случаях, вызванных неправомерными действиями или противодействием со стороны самого налогоплательщика.

Согласно п. 8 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса РФ», применяя положения подп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ, судам необходимо учитывать, что при определении налоговым органом на ее основании сумм налогов, подлежащих уплате налогоплательщиком в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем должны быть определены не только доходы налогоплательщика, но и его расходы.

При этом бремя доказывания того, что размер доходов и (или) расходов, определенной налоговым органом по правилам подпункта 7 пункта 1 статьи 31 Кодекса, не соответствует фактическим условиям экономической деятельности налогоплательщика, возлагается на последнего, поскольку именно он несет риски, связанные с возникновением оснований для применения налоговым органом расчетного метода определения сумм налогов.

Изложенным подходом необходимо руководствоваться как в случае отсутствия у налогоплательщика соответствующих документов, так и при признании их ненадлежащими [3].

Необходимо отметить, что положения подп. 7 п. 1 ст. 31 Налогового кодекса РФ были предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ, который указал, что допустимость применения расчетного пути исчисления налогов, предусмотренного подпунктом 7 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, непосредственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обуславливается неправомерными действиями (бездействием) налогоплательщика. Определение налогового обязательства расчетным методом, как не предполагающее его осуществление на произвольных основаниях, направлено на реализацию целей и задач налогового контроля, а также на обеспечение безусловного

выполнения всеми налогоплательщиками конституционной обязанности по уплате налогов.

Как ранее указал Конституционный Суд Российской Федерации, наделение налоговых органов правом исчислять налоги расчетным путем вытекает из возложенных на них обязанностей по осуществлению налогового контроля в целях реализации основанных на Конституции Российской Федерации и законах общеправовых принципов налогообложения – всеобщности и справедливости налогообложения, юридического равенства налогоплательщиков, равного финансового бремени (Определение от 5 июля 2005 года № 301-О).

Таким образом, оспариваемое правовое регулирование с учетом права налогоплательщика на последующий судебный контроль за решением налогового органа, определившего сумму налога расчетным путем, само по себе не может рассматриваться как нарушающее конституционные права заявителя [4].

Таким образом, при расчетном методе достоверное исчисление налогов невозможно по объективным причинам. Налоги могут быть исчислены достоверно только при надлежащем оформлении учета доходов и расходов, в то время как применение расчетного пути предполагает исчисление налогов с той или иной степенью вероятности.

Применяемый на основании Налогового кодекса РФ расчетный путь подсчета размера недоимки является приближенным. Это вынужденная мера, на которую идет налоговый орган при ненадлежащем исполнении налогоплательщиком своих обязанностей. Уже из определения видно, что расчетный путь применяется только в том случае, если не удалось получить документы у налогоплательщика.

При осуществлении уголовного преследования такой путь использован быть не может. Размер недоимки должен быть установлен объективно, что возможно только по документам бухгалтерского и налогового учета самого налогоплательщика. Указанные документы направляются для производства налогового исследования или экспертизы. Иного пути, нежели экспертного, для объективного установления размера недоимки в уголовном процессе не существует.

Очевидно, что использование расчетного пути приведет к объективному вменению, прямо запрещенному ст. 5 УК РФ, создает угрозу привлечения невиновного к уголовной ответственности, что недопустимо.

Таким образом, расчетный путь исчисления размера недоимки является законным только в налоговом праве, использование его в уголовном процессе является незаконным. Иными словами:

расчетный путь представляет из себя узаконенное налоговым правом объективное вменение.

К группе материалов, исчисление недоимки по которым произведено расчетным путем, стоит также отнести поступающие из налогового органа материалы, размер недоимки по которым рассчитан при условии частичного отсутствия документов налогоплательщика. При этом из таких материалов следует, что спорные операции, ставшие объектами налогообложения, в действительности имели место, но с другим, низким стоимостным выражением.

К сожалению, в Постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 28.12.2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» вопрос о возможности применения налоговым органом расчетного пути исчисления налогов не урегулирован.

Представляется, что для создания единообразной практики возникла необходимость урегулирования на законодательном уровне возможности использования расчетного метода

исчисления недоимки по налогам в процессе доказывания.

Список литературы

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 29.12.2014) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2015). Система КонсультантПлюс: Российское законодательство (Версия Проф).
2. Постановление Президиума ВАС РФ от 22.06.2010 г. № 5/10 по делу № А45-15318/2008-59/444. Система КонсультантПлюс: Российское законодательство (Версия Проф).
3. Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации». Система КонсультантПлюс: Российское законодательство (Версия Проф).
4. Определение Конституционного Суда РФ от 23.04.2013 г. № 488-О «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». Система КонсультантПлюс: Российское законодательство (Версия Проф).

ON THE ADMISSIBILITY OF THE APPLICATION OF THE CALCULATION METHOD FOR ESTIMATING TAXES IN THE INVESTIGATION OF TAX CRIMES

A.A. Mishenina, I.A. Kiryanina

This article examines the admissibility of the application of the calculation method for estimating tax arrears. It may be applied by tax authorities in the cases stipulated by subparagraph 7 of paragraph 1, Art. 31 of the Tax Code of the Russian Federation in the investigation of tax crimes.

Keywords: tax authority, calculation method for estimating taxes, investigation of tax crimes, tax arrears, objective imputation.

References

1. Nalogovyy kodeks Rossijskoj Federacii (chast' pervaya) ot 31.07.1998 g. № 146-FZ (red. ot 29.12.2014) (s izm. i dop., vstup. v silu s 01.01.2015). Sistema Konsul'tantPlyus: Rossijskoe zakonodatel'stvo (Versiya Prof).
2. Postanovlenie Prezidiuma VAS RF ot 22.06.2010 g. № 5/10 po delu № А45-15318/2008-59/444. Sistema Konsul'tantPlyus: Rossijskoe zakonodatel'stvo (Versiya Prof).
3. Postanovlenie Plenuma VAS RF ot 30.07.2013 g. № 57 «O nekotoryh voprosah, vozni-kayushchih pri primeneniі sudami chasti pervoj Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii». Sistema Konsul'tant Plyus: Rossijskoe zakonodatel'stvo (Versiya Prof).
4. Opredelenie Konstitucionnogo Suda RF ot 23.04.2013 g. № 488-O «Ob otkaze v prinyatii k rassmotreniyu zhaloby grazhdanina Lihomanova Aleksandra Petrovicha na narushenie ego konstitucionnyh prav podpunktom 7 punkta 1 stat'i 31 Nalogovogo kodeksa Rossijskoj Federacii». Sistema Konsul'tantPlyus: Rossijskoe zakonodatel'stvo (Versiya Prof).