

# Ошибка в декларации

Александр Шемяткин, партнер

Ст. 67 Конституции предусматривает, что каждый обязан уплачивать налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом. В свою очередь в ст. 74 Конституции записано, что референдум не допускается относительно законопроектов по вопросам налогов и бюджета. Всякий раз при чтении этой нормы возникает вопрос: почему не допускается? Ведь какой была бы Украина, если бы данная норма звучала так: «Если выполнение предвыборной программы президента не утверждается ежегодным всенародным референдумом, то каждый гражданин может не платить налоги до тех пор, пока президент не уйдет в отставку». Однако оставим научную фантастику и вернемся к требованию уплачивать налоги в порядке, установленном законом.

Неисполнение обязанности уплачивать налоги при определенных условиях может стать причиной уголовного преследования. Примечательно, что сползание бесформенного тела украинской экономики на дно сопровождается все усиливающимися стонами предпринимателей, познавших на себе подобное преследование. Насколько объективно такое преследование? Какова его цель? Какова вообще цель установления уголовной ответственности за неуплату налогов? Насколько защищен индивидуум от уголовного преследования по такой категории преступлений? Что необходимо сделать, чтобы внести в данную сферу хоть какие-то признаки справедливости?

Налоги уплачиваются в порядке, установленном законом. В решении Европейского суда по правам человека в деле «Щёкин против Украины» указано следующее. Во-первых, соответствующее национальное законодательство не было четким и согласованным, не отвечало требованию «качества» закона, не обеспечивало адекватность защиты от своевольного вмешательства в имущественные права заявителя. Во-вторых, национальными органами не было соблюдено требование законодательства относительно применения подхода, который был бы наиболее благоприятным для заявителя — плательщика налога, когда по его делу национальное законодательство допускало неоднозначную трактовку. К этому стоит добавить, что за год действия Налогового кодекса в него были внесены изменения 18 законами, которые в значительной степени изменили его первоначальную редакцию. Поэтому вывод Европейского суда о «качестве» закона вполне адекватен и для действующего Налогового кодекса. Как итог, сегодня в Украине отсутствуют условия для уплаты налога в порядке, установленном законом.

Ст. 212 Уголовного кодекса предусматривает ответственность за умышленное уклонение от уплаты налогов. В большинстве случаев государственный аппарат принуждения не тратит время на доказывание такого элемента состава преступления, как субъективная сторона (вина) в данной категории дел. Причина вполне понятна — это практически невозможно в условиях, когда налоговое законодательство не отвечает требованию «качества» закона. Плательщик в большинстве случаев будет обосновывать действия своим пониманием налоговой нормы. Количество налоговых разъяснений

и отсутствие однообразной судебной практики будут являться красноречивым подтверждением того, что плательщик действительно был убежден в законности таких действий. О каком умысле тогда может идти речь? Другими словами, доказать в большинстве случаев умысел не представляется возможным, поэтому его перестали доказывать. Следовательно налоговой милиции в обвинительном заключении ограничивается фразой, что недостоверные сведения были внесены в декларацию умышленно.

Преступлением признается деяние, которое в силу своей общественной опасности описано в Уголовном кодексе. В чем общественная опасность такого деяния, как уклонение от уплаты налогов? В том, что нарушается порядок формирования доходной части бюджета, и, как результат, ставится под угрозу само существование государства. Значит, цель криминализации уклонения от уплаты налогов — обеспечение наполнения бюджета. В связи с этим возникает вопрос: какое именно из ряда последовательных действий, приведших к непоступлению налогов в бюджет, является действительно общественно опасным?

Если обратиться к теории уголовного права, то одной из главных целей уголовного преследования является превентивная мера (чтобы на примере покаранного индивидуума другим было неповадно) и кара (возмездие за совершенное деяние). Безусловно, что для целей предотвращения уклонения от уплаты налогов намного эффективнее наказывать за сам факт внесения недостоверных данных в налоговую декларацию, чем за техническое неперечисление средств в бюджет (например, согласованного налогового обязательства). Такой вывод следует из того, что, например, неучтенный доход или завышенные расходы могут быть и не выявлены налоговыми органами — поэтому бюджет останется без средств, а виновные не найдены. Поэтому индивидуумы должны бояться совершать именно это действие как одно из ключевых в причинно-следственной связи уклонения от уплаты налогов. Однако этот вывод хорош в теории без учета объективных и субъективных факторов украинских реалий.

К объективным факторам следует отнести то, что в Украине отсутствует налоговое законодательство, которое бы обладало качествами «закона». Может ли государство карать за неисполнение закона, если оно не может обеспечить понятные и простые правила налогового учета? При огромном количестве уголовных дел в сфере уклонения от уплаты налогов разве перестали допускаться ошибки в налоговом учете? Таким образом, если карать за саму ошибку в декларации, то сегодня каждый главный бухгалтер и директор предприятия является потенциальным преступником, допуская ошибку в налоговом учете. От осознания этого факта ошибки в декларациях никуда не делись. Состояние законодательства и понимание индивидуумами неизбежности ошибки приводит к тому, что наказание за уклонение от уплаты налогов перестает выполнять главную задачу — предотвращать подобные деяния в дальнейшем.

К субъективным факторам следует отнести то, что следователи налоговой милиции, прокуроры, согласовывающие обвинение и поддерживающие его в суде, судьи проигнорировали необходимость доказывания умысла в подобной категории преступлений. О мотивах деяния, например главного бухгалтера, который получает зарплату независимо от количества уплаченных налогов, и говорить не приходится. Также следует упомянуть о практике использования уголовного преследования с целью давления. Решение Конституционного суда Украины сделало механизм судебной защиты от необоснованного возбуждения уголовного дела фактически малоэффективным. Речь идет о решении в деле о конституционном обращении Верховного суда Украины относительно соответствия Конституции (конституционности) положений частей седьмой, девятой, пункта 2 части шестнадцатой ст. 2368 Уголовно-процессуального кодекса. Конституционный суд постановил: если прокурор без уважительных причин не является

в судебное заседание или орган дознания не передает в суд материалы уголовного дела, то суд все это время не может рассматривать дело по жалобе об отмене постановления о возбуждении уголовного дела. Показательной является позиция судьи Конституционного суда М.Маркуш, изложенная в особом мнении к данному решению:

«Каждый, кто считает, что его права и свободы нарушаются, должен иметь право на эффективное средство правовой защиты в соответствующем национальном органе, даже если нарушение совершили лица, действующие в роли официальных лиц (ст. 13 Конвенции о защите прав человека и основополагающих свобод (далее — Конвенция)). Гражданин обращается в суд с жалобой на постановление о возбуждении уголовного дела за защитой своих прав на стадии досудебного следствия с тем, чтобы суд осуществил судебный контроль и при наличии такого нарушения немедленно возобновил нарушенные его права. При этом ни одним органом не может быть усложнен доступ к правосудию или ограничено его право в разумный срок, без неоправданной задержки «получить» эффективное и справедливое правосудие (ст. 6 Конвенции). К решениям и действиям, которые усложняют доступ к правосудию и неоправданно задерживают получение эффективного и справедливого правосудия, безусловно, относятся случаи, когда без уважительных причин обжалованный акт досудебного следствия, прокурора не подается оперативно в суд; когда лица, действия или решение которых обжаловано, умышленно, без уважительных причин затягивают разбирательство дела через неявку в суд или непредоставление суду надлежащих материалов».

На практике довольно частыми являются случаи возбуждения уголовного дела на основании исключительно акта проверки налогового органа. Жалоба на постановление следователя о возбуждении уголовного дела судом длительное время не может рассматриваться, поскольку в суд просто-напросто не передаются материалы уголовного дела или прокурор не находит времени явиться в суд. В это время происходят непрерывные вызовы к следователю, опись имущества, настойчивое предложение внести залог, уплатить сумму доначисленных обязательств, не дожидаясь решения суда.

Как итог, личные свободы индивидуума были принесены в жертву принуждению к исполнению обязанности платить налоги, не всегда доначисленных обоснованно. Современное состояние налогового законодательства, уровень независимости судебной защиты, законности в правоохранительных органах однозначно приводят к выводу, что в Украине нельзя наказывать за неточности в налоговых декларациях. Единственное, за что может быть наказание — это за умышленную неуплату согласованных налоговых обязательств. Другими словами, если налоговые обязательства были задекларированы, но не уплачены, или если налоговый орган определил такие обязательства и суд подтвердил правильность их начисления, но такие обязательства в бюджет не перечисляются без уважительных причин, то имеет место общественно опасное деяние. Только в этом случае может возбуждаться уголовное дело. Главная цель — наполнение бюджета выполняется.

В связи с этим ст. 212 Уголовного кодекса следует изложить в новой редакции или хотя бы уточнить. Такая необходимость вызвана и недостаточно удачной формулировкой текущей редакции. Так, ст. 212 предусматривает ответственность за умышленное уклонение от уплаты налогов, если такие действия привели к фактическому непоступлению средств в бюджет в значительных размерах. В чем выражается уклонение от уплаты? Что значит, привели к фактическому непоступлению? Прямо из содержания ст. 212 Уголовного кодекса этого понять нельзя. Дальше начинаются комментарии к УК, постановления пленума Верховного суда (того самого, который обратился в Конституционный суд относительно ст. 2368 Уголовно-процессуального кодекса), судебная практика. Как может быть так изложена норма, которая может сделать преступником практически каждого?

Ситуация усугубляется тем, что ст. 212 Уголовного кодекса практически является калькой ст. 1482 Уголовного кодекса 1960 года (в редакции от 05.02.1997 года). Однако в 1997 году еще не существовал институт согласования налоговых обязательств. После его появления ст. 212 Уголовного кодекса должна была это учитывать. Как результат практика применения данной нормы даже на уровне Верховного суда и Высшего специализированного суда Украины по рассмотрению гражданских и уголовных дел является диаметрально противоположной. В одних случаях суды считают, что пока налоговые обязательства не согласованы, то нет возможности возбуждать уголовные дела и привлекать лиц к уголовной ответственности. В других суды не связывают возбуждение дела с фактом согласования налоговых обязательств. Если принять подход судов о согласованности обязательств, то тогда можно также принять подход, что если в течение 10 дней такие согласованные обязательства были уплачены в бюджет, то нет и уклонения от уплаты налогов.

Еще в 2009 году народный депутат Ю.Новикова предложила внести изменения в ст. 212 Уголовного кодекса, предусмотрев ответственность за неуплату именно согласованного налогового обязательства (проект закона о внесении изменений в ст. 212 Уголовного кодекса Украины относительно конкретизации признаков преступления) №4230 от 18.03.2009 года. Проект до сих пор не был рассмотрен ВРУ. В пояснительной записке к законопроекту было указано, что его цель — конкретизация квалифицирующих признаков состава преступления, предусмотренного ст. 212 Уголовного кодекса с целью устранения злоупотребления контролирующими и правоохранительными органами возможностью возбуждения против должностных лиц субъектов хозяйствования уголовных дел.

Однако по данному законопроекту еще в 2009 году народным депутатом В.Швецом был подготовлен проект постановления ВРУ об отклонении данного законопроекта от 14.09.2009 года №4230/П. В заключении главного научно-экспертного управления указано: «В случае внесения предлагаемых проектом изменений должностные лица юридических лиц — налогоплательщиков — в дальнейшем могут безнаказанно уклоняться от самостоятельного начисления и уплаты сумм налога до тех пор, пока в результате соответствующих проверок налоговых органов не будет запущен механизм «согласования налоговых обязательств». Фактически проектом предлагается декриминализация значительной части тех действий, которые в настоящее время является уголовно наказуемым уклонением от уплаты налогов».

В силу ранее рассмотренного отсутствия налогового законодательства, которое соответствовало бы качеству «закона», а также полного игнорирования института согласования налоговых обязательств, приведенное в заключении обоснование выглядит малоубедительным. Между строк так и читается вопрос, а что же делать с 23 генералами налоговой милиции, если привлекать к ответственности можно будет только тех, кто не уплатил согласованное налоговое обязательство?

В заключении хотелось бы обратиться к представителям администрации президента Украины, которые курируют вопросы судоустройства, с просьбой посодействовать принятию ВРУ указанного законопроекта. Безусловно, законопроект не идеален, и его следовало бы доработать. Но даже в таком виде он облегчит жизнь многим представителям бизнеса. Изменения заставят налоговую милицию заниматься реальными преступниками, например, конвертационными центрами и фальсифицированным алкоголем и забыть практику возбуждения уголовных дел исключительно на основании актов налоговой проверки, составленным по планам, доведенным сверху. Вопрос о необходимости ликвидации налоговой милиции забудется как таковой. Не это ли шаг навстречу людям уже сегодня?