**Уклонение от уплаты налогов «иным способом»: что на самом деле сказал Конституционный Суд**

Костин Александр Александрович, налоговый адвокат

Конституционным Судом РФ принято Постановление от 27 мая 2003 года №9-П «По делу о проверке конституционности положения статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан П.Н. Белецкого, Г.А. Никовой, Р.В. Рукавишникова, В.Л. Соколовского и Н.И. Таланова».

В данном Постановлении КС РФ рассмотрел вопрос о конституционности формулировки «иной способ», заложенной в ст.199 УК РФ и позволявшей органам предварительного расследования расширительно толковать данную норму уголовного закона. Формулировка «иной способ» имеет оценочный характер и фактически не ограничивает произвольное усмотрение следователя при квалификации содеянного как уклонения от уплаты налогов с организаций. Чаще всего в качестве уклонения от уплаты налогов «иным способом» квалифицировалась неуплата налогов при фактическом наличии у предприятия денежных средств, используемых для ведения хозяйственной деятельности. Налогоплательщик в данном случае добросовестно исполнял свои обязанности по исчислению налогов, представлял в налоговые органы бухгалтерскую и налоговую отчетность, но налоги не уплачивал ввиду нехватки денежных средств. Это – типичная ситуация.

Поскольку способ уклонения от уплаты налогов прямо указан в диспозиции статей 198 и 199 УК РФ, то он является обязательным признаком состава налогового преступления.

В научной литературе приводится много классификаций способов уклонения, однако по мнению автора, их можно разделить на два основных: «классический способ уклонения» и «иной» или, по определению профессора П.С. Яни, «безобманный» способ уклонения [1].

Уклонение от уплаты налогов, совершенное классическим способом – это занижение выручки, ведение «двойного» учета, неправомерное пользование налоговыми льготами и т.д.

Первоначально диспозиции статей 198 и 199 УК предусматривали ответственность за уклонение, совершенное путем непредставления декларации о доходах, внесения в декларацию (бухгалтерские документы) заведомо искаженных данных, а также за сокрытие других объектов налогообложения. Такая формулировка статей 198 и 199 УК позволяла налогоплательщику подавать налоговые декларации, а также документы бухгалтерской отчетности с отражением в них сведений, соответствующих действительности, и в то же время не уплачивать суммы налогов, исчисленные на основании таких документов (деклараций). В этом случае налогоплательщик обязан был лишь уплатить пени, которые не соответствовали и не соответствуют сейчас реальным процентным ставкам, которые могут обеспечить достаточную компенсацию потерь бюджета. При этом, очевидно, происходит посягательство на те же правоотношения, связанные с формированием государственного бюджета.

Безусловно, «иной способ» в уголовно-правовой норме не означает произвольного усмотрения следователя о наказуемости того или иного деяния. Преступность деяния согласно ст.3 УК РФ определяется только Уголовным кодексом. Причем не допускается применение уголовного закона по аналогии. Причем в настоящее время не существует и руководящих разъяснений Пленума Верховного Суда РФ по данному вопросу, т.к. Постановление Пленума от 04.07.1997 г. №8 принималось до внесения изменений в статьи 198 и 199 УК РФ.

Представляется, что КС РФ в Постановлении №9-П фактически ушел от рассмотрения вопроса о толковании термина «иной способ». Признав норму ст.199 УК РФ конституционной, КС РФ закрепил ситуацию, позволяющую привлекать к ответственности неограниченный круг должностных лиц хозяйствующих субъектов за любую неуплату налога.

В то же время, КС РФ, признав, что органы предварительного расследования обязаны в каждом конкретном случае доказывать умысел [2] на совершение уклонения от уплаты налога, фактически процитировал Уголовный и Уголовно-процессуальный кодексы, таким образом просто подтвердив то, что никогда и не оспаривалось правоприменительными органами. Данное обстоятельство, т.е. обязанность органов предварительного расследования доказывать умысел на совершение налогового преступления не оспаривалось правоприменителями и подтверждалось судебной практикой и разъяснениями органов прокурорского надзора.

В соответствии с Письмом Прокуратуры г. Москвы от 19.02.2001 г. №36-160-2001 лицо привлекается к уголовной ответственности за неуплату налога в случае совершения таким лицом умышленных действий, направленных на уклонение от уплаты налогов, как то: открытие расчетных счетов в других банках, распоряжение денежными средствами из кассы, использованием счетов аффилированных структур и другими преступными способами. Также должна учитываться реальная возможность налогоплательщика по уплате налогов, наличие отсрочек и реструктуризации задолженности, дебиторской задолженности со стороны государства, решений арбитражных судов и других обременяющих факторов. В противном случае оснований для возбуждения уголовного дела не имеется. Кроме того, по делам такой категории необходимо добиваться проведения исследования документов предприятия – недоимщика по уплате всех видов налогов и расходовании денежных средств в период включительно до начала проверки.

Заместитель Председателя Верховного Суда РФ А.Е. Меркушов в протесте от 18 мая 2001 г. по делу Кузнецова Ю.В., внесенном в Президиум Кировского областного суда, подчеркнул, что «одним из условий для привлечения к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, как путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах, так и «иным способом», является умышленный характер действий виновного лица, при которых обязательным элементом субъективной стороны преступления является цель неуплаты налогов». Отсутствие умысла в действиях Кузнецова Ю.В. аргументируется в протесте тем, что неуплата налогов была вызвана рядом объективных причин, как то: кризисом в экономике страны, кризисом банковской системы и как следствие, резким сокращением денежной оплаты за реализуемую продукцию в виду чего денежные средства расходовались лишь на первоочередные выплаты – зарплату рабочим, социальные платежи, а также неотложные производственные нужды, чтобы сохранить предприятие. Далее отмечается, что не смотря на указанные обстоятельства, предприятие в инкриминируемый период работало, своевременно и полно начисляло новые налоговые платежи, представляло достоверную бухгалтерскую отчетность. Указанные обстоятельства свидетельствуют о том, что Кузнецов не имел преступного умысла и не уклонялся от уплаты налогов в крупном размере.

Судебная коллегия по уголовным делам Верховного Суда РФ в Определении от 19 ноября 2001 г. по делу Гребенева А.И. отметила, что «действия Гребенева не преследовали цели уклониться от уплаты налогов, их наличие правильно отражалось в налоговой отчетности, что в свою очередь свидетельствует об отсутствии субъективной стороны вменяемого Гребеневу преступления».

Следует заметить, что подход суда по делу Гребенева необходимо рассматривать скорее как исключение из правил. Обычно суды, рассматривая подобные дела, не обосновывают отсутствие умысла в деянии налогоплательщика только фактом исчисления налога и своевременного представления налоговой отчетности.

Постановление КС РФ №9-П несет скорее отрицательные последствия, поскольку в настоящее время следователи будут руководствоваться признанной соответствующей Конституции РФ формулировкой «иной способ». В то же время, в доказывании умысла у следствия и суда никогда не возникало проблем. Точнее, проблема существует, однако, как правило, наличие умысла скорее презюмируется исходя из внутреннего убеждения следователей и судей, а также из традиционного обвинительного уклона в работе районных судов.

Так что, налогоплательщикам рано праздновать победу, скорее нужно признать поражение в споре о законности расширительного толкования правоприменителями понятия «иного способа».

**Список литературы**

[1] Яни П.С. Налоговые преступления. Статья первая. Уклонение от уплаты налогов // Законодательство, 1999, №11.

[2] Умысел – это психологическое отношение лица к совершаемому им деянию. Лицо сознает общественную опасность своих действий (бездействия), предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий и желает их наступления. Квалификация преступления как совершенного умышленно составляет наиболее сложную задачу в работе следователя, поскольку последнему зачастую приходится оперировать оценочными понятиями.