

Субсидиарная ответственность бухгалтера

А. А. Заиконников,
юрист

Кто заплатит доначисленные суммы налогов, штрафы и пени, если налоговая инспекция сочла, что организация неправомерно воспользовалась специальным налоговым режимом? Почему амнистия – это не всегда благо для бухгалтера?

Необоснованная налоговая выгода

Бухгалтер, предлагающий тот или иной способ "оптимизации налогообложения", должен понимать, что юридическое лицо может быть обвинено в получении необоснованной налоговой выгоды, а он сам – в уклонении от уплаты налогов с организации. Что лично с него может быть истребована налоговая недоимка юридического лица, возникшая из-за неправомерного, по мнению налоговых органов, применения специального налогового режима.

В декабре 2017 г. Конституционный суд РФ рассмотрел заявление бухгалтера, которому были предъявлены подобные обвинения. До этого дело о взыскании с бухгалтера недоимки, штрафов и пеней, начисленных организации, рассматривалось в различных судебных инстанциях.

Суть дела. Гражданин, зарегистрированный как частный предприниматель, по гражданско-правовому договору с 2004 г. оказывал обществу с ограниченной ответственностью бухгалтерские услуги. Данное ООО вело деятельность в области грузовых и пассажирских перевозок, причем в разные периоды им использовалось разное количество автомобилей (что впоследствии окажется немаловажной деталью).

Бухгалтер трудился в ООО около десяти лет, не ограничиваясь ведением учета, подготовкой и сдачей бухгалтерской и налого-

вой отчетности, он предлагал руководству различные варианты снижения налогов. Так, например, предложил перейти с общей системы налогообложения на спецрежим, пояснив, что в результате не нужно будет платить налог на прибыль. В тот момент бухгалтер полагал, что предлагаемые им варианты "оптимизации" абсолютно законные.

Налоговая инспекция в ходе проверки установила, что ООО применяло систему налогообложения в виде ЕНВД по виду деятельности – оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов. В тот момент ООО имело на праве собственности не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг. Когда через некоторое время количество автомобилей у ООО превысило 20 единиц, оно перешло на УСН. Далее число транспортных средств несколько раз изменялось, то уменьшаясь, то, наоборот, превышая 20. Но в любом случае показатели ООО позволяли ему применять один из спецрежимов налогообложения.

Однако в декабре 2012 г. ООО получило по суду денежные средства – компенсацию недополученных доходов при оказании услуг по перевозке льготных категорий пассажиров (около 25 млн руб.), в результате был превышен лимит полученных доходов, позволяющих применять спецрежим. Другими словами, в IV квартале 2012 г. ООО

Просьба об амнистии означала, что бухгалтер полностью признал свою вину

Факт прекращения уголовного дела по нереабилитирующему основанию дал возможность налоговой инспекции требовать с бухгалтера возмещения ущерба, причиненного бюджету

потеряло право на применение УСН, в связи с чем должно было бы исчислять налоги по общепринятой системе налогообложения (налог на прибыль, НДС, налог на имущество).

Между тем ООО не стало переходить на общий режим налогообложения, а перешло на ЕНВД. Впоследствии проверяющими было установлено, что в ноябре 2012 г. в ООО произошло уменьшение количества транспортных средств до 19. Причиной тому стала передача одной машины ГАЗ-312121 одному из работников по договору аренды, причем (что важно) безвозмездно. Казалось бы, ничто не препятствовало переходу ООО на вмененную систему налогообложения. Еще одна существенная деталь, оказавшая влияние на последующее развитие ситуации — вопрос перехода с УСН на ЕНВД бухгалтер согласовал с директором в устной форме.

Налоговая инспекция сочла, что переход ООО на вмененную систему налогообложения был неправомерен. Она доначислила налогоплательщику неуплаченные налоги в довольно существенных суммах. Директор указал, что бухгалтер сам, без его ведома, определял налоговые режимы для ООО. Поскольку, как уже было сказано, вопрос смены налогового режима решался в устной форме, бухгалтер не мог предъявить документ, доказывающий, что решение принималось директором. Против бухгалтера было заведено уголовное дело по подозрению в совершении преступления, предусмотренного п. 1 ст. 199 УК РФ (уклонение от уплаты налогов с организации).

Бухгалтер, будучи пожилым человеком, не хотел судебного разбирательства и обратился в Следственный комитет РФ с заявлением, содержащим просьбу о прекращении уголовного дела по амнистии в связи с 70-летием Победы в Великой Отечественной войне (постановление Госдумы РФ от

24.04.15 № 6576-6 ГД). Уголовное дело было прекращено, но просьба об амнистии означала, что бухгалтер полностью признал свою вину.

Именно факт прекращения уголовного дела по нереабилитирующему основанию дал возможность налоговой инспекции требовать с бухгалтера возмещения ущерба, причиненного бюджету в сумме 3,8 млн руб. (включая недоимку ООО по налогам, пени и штраф).

Суд первой инстанции пришел к выводу о том, что имеются установленные ст. 1064 ГК РФ правовые основания для привлечения бухгалтера к гражданско-правовой ответственности по возмещению вреда, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, в связи с неуплатой ООО в бюджет налогов в размере 2,78 млн руб.

Апелляционная судебная инстанция отклонила доводы ответчика об отсутствии вины в причинении ущерба бюджету. Судьи подчеркнули, что из постановления СК следует, что уголовное дело прекращено по основанию, предусмотренному под. 3 п. 1 ст. 27 УК РФ, в связи с актом об амнистии, т. е. по нереабилитирующему основанию. Бухгалтер не обжаловал постановление следователя Следственного комитета РФ, другими словами, согласился с ним. Имея право на судебную защиту и публичное состязательное разбирательство дела, бухгалтер сознательно отказался от доказывания незаконности уголовного преследования и связанных с этим негативных для него правовых последствий. В том числе в виде необходимости возмещения вреда, причиненного неуплатой налогов ООО (определение Свердловского областного суда от 17.11.16 № 33-19675/2016).

Кроме того, судьи констатировали, что ответчик не представил относимых, допустимых и достоверных доказательств, подтверждающих отсутствие его вины в не-

Конституционный суд РФ подтвердил право налоговых органов взыскивать задолженность организаций по налогам и сборам за счет денег и имущества их должностных лиц

уплате налогов ООО, т. е. доказательств, подтверждающих отсутствие его вины в причинении ущерба бюджету.

В итоге три судебные инстанции согласились с позицией налоговой инспекции и отказали ООО в праве на налоговые спецрежимы, указывая, что количество автомобилей оно уменьшало исключительно с целью получения необоснованной налоговой выгоды (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 22.10.15 № Ф09-7132/15). Затем ООО подало кассационную жалобу в ВС РФ, где ее удовлетворить также отказались (определение от 24.02.16 № 309-КГ15-19581). При этом сумма неуплаченных налогов была взыскана с бухгалтера, как с лица, виновного в налоговом преступлении.

Позиция Конституционного суда РФ

Крайний случай. Бухгалтер считал, что с ним поступили несправедливо и обратился в Конституционный суд РФ. В заявлении он просил признать не соответствующими Конституции РФ ряд норм: подп. 14 п. 1 ст. 31 НК РФ, п. 1 ст. 15 и абз. 1 п. 1 ст. 1064 ГК РФ, ч. 1 ст. 54 УПК РФ. Содержащиеся в них положения позволяют признавать налоговый орган надлежащим заявителем по иску о взыскании с гражданина, оказывающего организации бухгалтерские услуги на основании гражданско-правового договора, вреда, причиненного налоговым преступлением, выразившимся в уклонении от уплаты налогов с организации. Кроме того, эти положения позволяют взыскивать с гражданина вред, причиненный бюджету таким налоговым преступлением, в случае прекращения в отношении него уголовного дела по нереабилитирующему основанию и не учитывать при этом, что организация, привлеченная к налоговой ответственности

за неуплату налога, является действующей и погашает образовавшуюся задолженность самостоятельно.

Конституционный суд РФ рассмотрел эту и еще одну подобную жалобу одновременно и выпустил постановление от 08.12.17 № 39-П, в котором подтвердил право налоговых органов взыскивать задолженность организаций по налогам и сборам за счет денег и имущества их должностных лиц. Иначе говоря, Конституционный суд РФ не нашел оснований для признания оспариваемых норм противоречащими Конституции РФ.

Однако Конституционный суд РФ обратил внимание на то, что данное право может быть реализовано лишь в крайних случаях. Например, когда возможность взыскания налогов и штрафов с самой организации уже утрачена по причине прекращения ее деятельности.

При этом Конституционный суд РФ привел следующие аргументы. В соответствии с Налоговым кодексом РФ лицом, ответственным за неуплату налогов и сборов в бюджет, является, как правило, сам налогоплательщик. Возложение каких-либо налоговых обязанностей или налоговой ответственности на иных лиц возможно лишь в силу прямого указания закона. Применительно к налогоплательщику-организации это означает, что совершившим собственное налоговое правонарушение признается именно юридическое лицо, которое может быть привлечено к налоговой ответственности.

Что касается ответственности учредителей, руководителей, работников организации-налогоплательщика и иных лиц за неуплату организацией налогов и сборов, то Налоговый кодекс РФ не устанавливает ее в качестве общего правила. Взыскание с них налоговой недоимки и возложение на них ответственности по долгам юридического лица перед бюджетом допускаются лишь

При выявлении
нереабилитирующего
основания
к прекращению
уголовного дела
лицо, в отноше-
нии которого уго-
ловное дело под-
лежит прекраще-
нию, вправе
настаивать на
продолжении
расследования и
рассмотрении
дела в судебном
заседании

в случаях, предусмотренных законодательством.

Это обусловлено тем, что размер налоговой обязанности налогоплательщика — организации рассчитывается исходя из показателей ее предпринимательской деятельности, принадлежащего ей имущества, обособленного от имущества ее учредителей и участников, и т. п. Переложение же налоговой обязанности организации на иных лиц без учета их причастности к хозяйственной деятельности данной организации и (или) влияния на ее действия неизбежно привело бы к нарушению принципов соразмерности, пропорциональности и равенства налогообложения и нарушению конституционного баланса частных и публичных интересов.

Вместе с тем особенность правонарушений, совершаемых в налоговой сфере организациями, заключается в том, что, будучи юридическим лицом, организация совершает противоправное деяние опосредованно — через действия соответствующих физических лиц (обычно руководителей или работников, выполняющих функции бухгалтера), которые тем самым совершают административное правонарушение или преступление и несут административную либо уголовную ответственность. При этом субъекты налоговых преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом РФ, а также иные лица, чьи противоправные действия привели к непоступлению налогов в бюджет, не освобождаются от обязанности возместить причиненный этими противоправными действиями имущественный ущерб соответствующему публично-правовому образованию, которое должно иметь возможность удовлетворить свои законные интересы в рамках как уголовного законодательства, так и гражданского законодательства об обязательствах вследствие причинения вреда.

В силу ст. 8 ГК РФ гражданские права и обязанности возникают, в частности, вслед-

ствие причинения вреда другому лицу, в том числе действиями, в результате которых публично-правовое образование — потерпевшее лицо лишается возможности получить имущество в виде налоговых поступлений в бюджет от юридического лица, обязанного их предоставить.

В таких случаях между причинителем вреда — физическим лицом, совершившим действия, которые повлекли невозможность реализации налоговых обязанностей непосредственно налогоплательщиком либо принудительного их исполнения в рамках налоговых правоотношений, т. е. фактическое прекращение последних, и потерпевшим — публично-правовым образованием возникают и гражданские правоотношения, а следовательно, не исключается возможность привлечения физических лиц помимо административной или уголовной ответственности и к деликтной ответственности, предусмотренной гражданским законодательством, в той мере, в какой совершение ими соответствующих правонарушений сопровождается причинением вреда бюджетам публично-правовых образований.

Привлечение физического лица к гражданско-правовой ответственности за вред, причиненный публично-правовому образованию в размере подлежащих зачислению в его бюджет налогов организации-налогоплательщика, возникший в результате уголовно-противоправных действий этого физического лица, возможно лишь при исчерпании либо отсутствии правовых оснований для применения предусмотренных законодательством механизмов удовлетворения налоговых требований за счет самой организации или лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам в предусмотренном законом порядке. В частности, после внесения в ЕГРЮЛ сведений о прекращении этой организации либо в случаях, когда организация-налогоплательщик фактически

Решение о прекращении уголовного дела не подменяет собой приговор суда и, следовательно, не является актом, которым устанавливается виновность обвиняемого в том смысле, как это предусмотрено ст. 49 Конституции РФ

является недействующей, в связи с чем невозможно взыскание с нее налоговой недоимки и пени.

В тех же случаях, когда судом установлено, что юридическое лицо служит лишь "прикрытием" для действий контролирующего его физического лица (т. е. *de facto* не является самостоятельным участником экономической деятельности), не исключается возможность привлечения такого физического лица к ответственности за вред, причиненный бюджету в связи с совершением соответствующего налогового преступления, еще до наступления указанных признаков невозможности исполнения юридическим лицом налоговых обязательств.

Прекращение уголовного дела не означает освобождение лица от иных негативных последствий совершенного деяния. Конституционный суд РФ указал на то, что заявители по рассмотренному им делу ссылаются на то, что они были привлечены к гражданско-правовой ответственности без установления их вины в совершении налоговых преступлений (уголовные дела были прекращены без вынесения приговора, т. е. без признания их вины в уголовном процессе). Между тем прекращение уголовного преследования и уголовного дела не означает освобождение лица от иных негативных последствий совершенного деяния.

Обращаясь к вопросу о правовой природе прекращения уголовного преследования по реабилитирующим основаниям, гарантиях прав и законных интересов лиц, в отношении которых принимается такое решение, Конституционный суд РФ пришел к следующим выводам:

— решение о прекращении уголовного дела не подменяет собой приговор суда и, следовательно, не является актом, которым устанавливается виновность обвиняемого в том смысле, как это предусмотрено ст. 49 Конституции РФ;

— при выявлении реабилитирующего основания к прекращению уголовного дела лицо, в отношении которого уголовное дело подлежит прекращению, вправе настаивать на продолжении расследования и рассмотрении дела в судебном заседании, а в случае вынесения решения о прекращении уголовного дела — обжаловать его в установленном процессуальным законом судебном порядке, благодаря чему лицам, заинтересованным в исходе дела, обеспечивается судебная защита их прав и законных интересов в рамках уголовного судопроизводства;

— в силу принципа состязательности, на основе которого осуществляется уголовное судопроизводство, предполагается, что стороны самостоятельно и по собственному усмотрению определяют свою позицию по делу, в том числе в связи с вопросом об уголовной ответственности, а значит, если обвиняемый (подсудимый) не возражает против прекращения уголовного преследования, нет оснований считать его права и законные интересы нарушенными решением о прекращении уголовного дела (при условии его достаточной обоснованности); если же лицо, в отношении которого ведется уголовное преследование, возражает против прекращения уголовного судопроизводства по реабилитирующему основанию, ему должна предоставляться возможность судебной защиты его прав, в том числе права на возможную реабилитацию;

— поскольку прекращение уголовного дела представляет собой целостный правовой институт, т. е. систему норм, регулирующих как основания, условия и процессуальный порядок прекращения уголовного дела, права и обязанности участников соответствующих правоотношений, так и его юридические последствия, несогласие обвиняемого (подсудимого) с возможностью взыскания с него вреда, причиненного преступлением как последствия прекращения

Взыскание с бухгалтера налоговой задолженности и штрафных санкций (пеней), наложенных на организацию, вполне возможно, хотя и в порядке исключения

уголовного дела, равнозначно несогласию с применением к нему института прекращения уголовного дела в целом;

— при прекращении производства по уголовному делу в связи с применением акта об амнистии право на защиту прав и законных интересов лиц, пострадавших в результате преступления, в гражданском судопроизводстве сохраняется.

Конституционный суд РФ постановил. Самое главное, Конституционный суд РФ признал оспариваемые нормы законодательства не противоречащими Конституции РФ, иными словами, взыскание с бухгалтера налоговой задолженности и штрафных санкций (пеней), наложенных на организацию, вполне возможно, хотя и в порядке исключения.

Суд счел, что нормы законодательства предполагают возможность взыскания по искам прокуроров и налоговых органов о возмещении вреда, причиненного публично-правовым образованиям, денежных сумм в размере не поступивших в соответствующий бюджет от организации-налогоплательщика налоговых недоимок и пеней с физических лиц, которые:

— осуждены за совершение налоговых преступлений, вызвавших эти недоимки;

— освобождены от уголовного преследования по реабилитирующим основаниям, при установлении всех элементов состава гражданского правонарушения. Сам факт вынесения обвинительного приговора или прекращения уголовного дела не может расцениваться судом, как безусловно подтверждающий их виновность в причинении имущественного вреда.

Штрафы за налоговые правонарушения, наложенные на организацию-налогоплательщика, не могут взыскиваться с рассматриваемых физических лиц.

Не допускается взыскание вреда, причиненного бюджетам, в размере подлежащих

зачислению в соответствующий бюджет налогов и пеней с физических лиц, обвиняемых в совершении налоговых преступлений, до внесения в ЕГРЮЛ сведений о прекращении организации-налогоплательщика либо до того, как судом будет установлено, что данная организация является фактически недействующей и (или) что взыскание с нее либо с лиц, привлекаемых к ответственности по ее долгам, налоговой недоимки и пеней на основании норм налогового и гражданского законодательства невозможно (кроме случаев, когда судом установлено, что организация-налогоплательщик служит лишь "прикрытием" для действий контролирующего ее физического лица).

Суды правомочны при определении размера возмещения вреда, причиненного бюджету публично-правового образования физическим лицом, учитывать его имущественное положение (в частности, факт обогащения в результате совершения налогового преступления), степень вины, характер уголовного наказания, а также иные существенные обстоятельства, имеющие значение для разрешения конкретного дела.

Конституционный суд РФ отметил, что в отношении заявителей правоприменительные решения, вынесенные в связи с истолкованием норм, расходящимся с их конституционно-правовым смыслом, подлежат пересмотру в установленном порядке ■

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 22 декабря 1995 г., с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
2. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая: [принят Государственной Думой 16 июля 1998 г., № 146-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
3. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая: [принят Государственной Думой 5 августа 2000 г., № 117-ФЗ, с изменениями и дополнениями] // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].
4. Постановление Конституционного суда РФ от 8 декабря 2017 г. № 39-П "По делу о проверке конституционности положений статей 15, 1064 и 1068 Гражданского кодекса Российской Федерации, подпункта 14 пункта 1 статьи 31 Налогового кодекса Российской Федерации, статьи 199.2 Уголовного кодекса Российской Федерации и части первой статьи 54 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан Г. Г. Ахмадеевой, С. И. Лыска и А. Н. Сергеева" // Справочно-правовая система "Гарант": [Электронный ресурс].