

УДК 343.359.2

Уклонение от уплаты налога и сбора с физических лиц в России и в Германии

Шукшина Татьяна Александровна

Аспирант кафедры уголовного права и криминологии,
Московский государственный университет им. М.В. Ломоносова,
119991, Российская Федерация, Москва, Ленинские горы, д. 1, стр. 13-14;
e-mail: tatya.shukshina@yandex.ru

Аннотация

Статья посвящена компаративному анализу уклонения от уплаты налогов и сборов в России и Германии. Рассматривается состав преступления уклонения от уплаты налогов в России и Германии, приводятся примеры из судебной практики. Уклонения от уплаты налогов и (или) сборов в сфере налогообложения физических лиц возникают в результате существования социального конфликта по поводу бюджетно-налогового перераспределения денежных средств. Использование зарубежного опыта борьбы с налоговыми преступлениями позволяет сформулировать комплекс эффективных национальных уголовно-правовых мер по противодействию данному виду преступности. Характеризуя в целом германское законодательство в области ответственности за уклонение от уплаты налогов, можно отметить наличие целостной системы норм, практически пригодных для эффективной борьбы с данным посягательством, отличающееся высокой юридической техникой.

Для цитирования в научных исследованиях

Шукшина Т.А. Уклонение от уплаты налога и сбора с физических лиц в России и в Германии // Вопросы российского и международного права. 2017. Том 7. № 1А. С. 188-196.

Ключевые слова

Налогообложение, уклонение от уплаты налога, налоговая декларация, ответственность за налоговые преступления, налоги с физических лиц.

Введение

Уклонения от уплаты налогов и сборов в сфере налогообложения физических лиц возникают в результате существования социального конфликта по поводу перераспределения денежных средств в бюджетной системе.

Интересно, что по статистике можно проследить явное разделение на классы немецкого общества в налоговом срезе: более половины всего подоходного налога платит 10% обеспеченного населения, доход менее 7834 евро в год налогом не облагается.

Согласно Сводным статистическим сведениям Судебного Департамента при Верховном Суде РФ о состоянии судимости в России, число осужденных лиц по вступившим в законную силу приговорам за 1 полугодие 2016 года, в отношении которых вынесены судебные акты по уголовным делам по статье за уклонение от уплаты налога (ч. 1 ст. 198 УК РФ), составляет 15 человек, совершенные в особо крупном размере (ч. 2 ст. 198 УК РФ) – 7 человек [Сводные статистические сведения..., www].

Приведем пример «налоговой аферы» из германской судебной практики. Так, прокуратура Германии раскрыла череду незаконных схем уклонения от уплаты налогов немецкими гражданами. Основу доказательственной базы таких разоблачений составил выкраденный одним из служащих крупнейшего банка Лихтенштейна LGT компьютерный диск, содержащий переписку по открытию в данном банке гражданами Германии и учрежденными ими фондами счетов, а также информацию о движении по счетам денежных средств. Несмотря на уплату немецкими гражданами налогов по месту открытия счетов (в Лихтенштейне), именно неуплата налога в Германии на доходы, полученные на операции по таким счетам, и вменяется в вину немецким гражданам. Под подозрение попало около 700 граждан Германии. Общая сумма налоговой недоимки составила 3,4 млрд евро. Ситуация, при которой граждане ФРГ «скрывали» капиталы от налогов в Германии на счетах в Лихтенштейне, распространялась на Швейцарию, Люксембург, Австрию. Специалисты налоговой компании ВВW подсчитали, что граждане ФРГ нелегально спрятали в заграничных банках примерно 485 млрд евро. [РБК daily, 2008, 2].

Нормативное определение категории «Объект налоговых преступлений»

В последние годы понятие «объект налоговых преступлений» в российской юридической литературе постоянно корректируется. Так, А.П. Кузнецов понимает под ним совокупность охраняемых уголовным законом отношений по взиманию налогов, отношений в процессе осуществления налогового контроля. В то время как предмет преступления «уклонение от уплаты налога» по законодательству ФРГ не ограничен строгими качественными или количественными критериями. Им могут быть любые законно установленные налоги: налог на доходы физических лиц (Einkommensteuer), поимущественный налог (Vermogensteuer), налог на корпорации (Körperschaftsteuer), промысловый налог (Gewerbesteuer), поземельный налог (Grundsteuer), налог с оборота (Umsatzsteuer) и другие налоги [Сумин, 1998, 84].

Доходы бюджета защищены в Германии §370 Положения – уклонение от уплаты налогов, действие которого также распространено на все сборы. Объективная сторона

§370 Положения охватывает действия, направленные на уменьшение налогов, подлежащих уплате, получение незаконных налоговых преимуществ, совершенные путем предоставления неполной или ложной информации о значимых для исчисления налогов фактах, незаконное несообщение о таких фактах налоговым или иным органам, незаконное неприменение налогового номера [Janovsky, 2007, Kap. 1 Rn. 12]. По вопросу об объекте уклонения от уплаты налоговых (таможенных) платежей встречаются различные точки зрения. В частности, среди объектов указываются: порядок управления [Сотов, 1997, 269], государство [Уголовное право, 1998, 266], финансовые правоотношения [Козырин, 2002, 25]. По нашему мнению, наиболее приемлемым в отношении германского права является подход авторитетного немецкого ученого Кольмана, который в качестве объекта уголовно-правовой охраны уклонения от уплаты налога выделяет «общественный интерес в полном и своевременном поступлении отдельных налогов», т. е. право государства на полный доход от каждого отдельного вида налога [Kohlmann, 1995, 370].

Субъектом преступления в России является физическое вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста, имеющее облагаемый налогом доход и обязанное представлять налоговую декларацию в целях исчисления и уплаты налога (ст. 26, 27, 29 НК РФ). Субъектом преступления в Германии может быть любое лицо, которое представляет данные или уклоняется от возложенной на него обязанности. Под обязанным лицом в налоговом законодательстве ФРГ понимаются:

- налогоплательщик;
- законный представитель;
- управляющий имуществом;
- уполномоченное должностное лицо налогоплательщика.

Анализ судебной практики налоговых преступлений

В ходе изучения судебной практики было проанализировано дело Федерального Финансового Суда № 2495 [<http://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online>] за 2002 год по вопросу привлечения одного из супругов к уголовной ответственности за совершение налогового преступления в результате подписания совместной налоговой декларации обоими супругами.

Супруги подали совместную декларацию по уплате подоходного налога (Einkommensteuer), в которой муж умышленно указал недостоверные данные в отношении размера его доходов. Жена знала о недостоверности сведений, но подписала декларацию. Министерство Финансов признало жену в качестве соисполнителя. В соответствии с §71 Положения ФРГ она была взята под стражу за неполную уплату налога. Апелляция на постановление о заключении ее под стражу (in Haftung nehmen) была удовлетворена. По мнению Федерального Финансового

суда, жена, подписав декларацию, тем самым не вносила недостоверные данные в отношении полученного ее мужем дохода. Соответственно, она не может быть признана исполнителем или соисполнителем уклонения от уплаты налогов в соответствии с п. 1 §71 Положения ФРГ. Таким образом, уголовное преследование в отношении нее было прекращено.

Исходя из содержания абз. 1 §370 Положения, субъект преступления должен осознавать и сознательно допускать следующее.

1) Он представляет сведения о фактах, относящихся к налогообложению финансовым или иным органам, которые являются недостоверными или неполными.

2) Он занижает размер налоговых платежей.

3) Он получает неоправданные налоговые преимущества.

Согласно немецкому законодательству, субъектом уклонения от уплаты налогов, в соответствии с §370, может быть любое лицо, совершившее указанные в законе деяния, в т. ч. в пользу другого лица, например, по поручению. В перспективе целесообразно учесть в отечественной законодательной деятельности с целью унификации налоговых норм широкое понимание «субъекта налогового преступления», что позволяет привлекать к ответственности физических лиц, работников налогоплательщика, виновных в содеянном, подтверждая отсутствие необходимости наличия отдельных статей для различных субъектов [Семенова, 2010, 163]. Отметим, что опыт Германии свидетельствует о возможности унификации налоговых норм, в то время как отечественный законодатель идет по пути дифференциации уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений.

В России уклонение от уплаты налога и (или) сбора влечет уголовную ответственность только в следующих случаях.

1) Непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых обязательно.

2) Указание в налоговой декларации или в иных документах заведомо ложных сведений [Чучаев, 2013, 672].

Под уклонением следует понимать действия (бездействие), которые позволяют скрыть объект налогообложения, незаконно уменьшить налоговую базу и, соответственно, сумму исчисленного налога и т. п.

Под включением в налоговую декларацию или иные документы, представление которых является обязательным, заведомо ложных сведений, следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов, неотражение данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения и т. д. (п. 3 Постановления Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. N 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»).

Рассмотрим случаи возникновения уголовной ответственности и приведем следующие примеры. Получив доход, существует обязанность самостоятельно исчислить и уплатить НДФЛ, а также указать исчисленную (уплаченную) сумму налога в налоговой декларации по форме 3-НДФЛ. Так, в течение трех лет гражданин ежемесячно получает доход в размере 200 000 руб. от сдачи внаем принадлежащей ему на праве собственности квартиры, при этом не декларирует полученные доходы и не уплачивает НДФЛ. В случае обнаружения данного факта налоговые органы потребуют задекларировать указанные доходы и уплатить налог, а также пени и штрафы. За три года неуплаченный НДФЛ составит 936 000 руб. (200 000 руб. x 12 мес. x 3 года x 13%) [Когда физическое лицо..., www].

Объективная сторона уклонения от налогов определяется §370 Положения ФРГ через перечисление следующих способов.

1) Предоставление недостоверных или неполных сведений или умышленное непредставление сведений.

2) Умышленное неприменение знаков уплаты пошлины или налоговых штампов.

В качестве обязательного признака преступления предусмотрено наступление вредных последствий в виде занижения размера налоговых платежей или получения неоправданных налоговых преимуществ.

Спорным является вопрос, имеет ли место ошибка в обстоятельствах деяния при ошибочной оценке требования налогового законодательства [Bachmann, 1993, 61]? Например, лицо твердо убеждено, что ценные бумаги, которое оно разместило на депозит в банке Люксембурга, не подлежат налогообложению на территории Германии. По этой причине он не отражает полученный по ценным бумагам доход в налоговой декларации по подоходному налогу.

Корыстная цель как элемент субъективной стороны имеет место в квалифицированном составе §370 Положения ФРГ и подлежит доказыванию при совершении налогового преступления уполномоченным должностным лицом.

Состав данного преступления, согласно Положению ФРГ, предусматривает наличие вины в форме умысла – как прямого, так и косвенного. Заметим, что если в УК РФ законодательно выделены два вида умысла – прямой и косвенный, то в УК ФРГ классификация умысла не представлена. Однако в теории немецкого уголовного права выделяют несколько видов умысла. Так, косвенный умысел, с точки зрения судебной практики, имеет место, когда лицо осознавало преступный характер своих действий и предвидело последствия их совершения (позиция Верховного Суда ФРГ, исходя из соответствующей судебной практики). При этом осознание точной юридической квалификации последствий преступления лицом не требуется [Roxin, 1994, 68].

В Германии существуют трудности при разграничении косвенного умысла при совершении преступления и неосторожности при совершении правонарушения. Исходя из теоретических воззрений и существующей судебной практики, признается, что лицо совершает деяние по неосторожности, если оно действительно предполагало, что деяние не повлечет предусмотренных составом преступления последствия [Morkel, 1981, 176].

Часть 3 §370 Положения содержит квалифицированный состав, признаками которого являются: «грубое своекорыстие», когда лицо добивается значительного сокращения размеров налогов или увеличения объема неоправданно предоставляемых налоговых льгот; злоупотребление своими полномочиями или должностным положением; использование содействия такого лица и др. При установлении названных признаков предусмотрено лишение свободы на срок от шести месяцев до десяти лет. Мы согласны с мнением Н.Ф. Семеновой [Семенова, 2009, 5], которая полагает, что сходство квалифицирующего признака «грубое своекорыстие» ч. 3 §370 совпадает с признаком «крупный размер» («особо крупный размер») в ст. 198 УК РФ. Германский законодатель хотя и не признает сумму причиненного государству ущерба в качестве критерия, разграничивающего деяния, но придает этому обстоятельству особую значимость, используя соответствующий признак в квалифицированном составе § 370. Как следует из простого сопоставления данных, в Германии установлен более высокий порог величины ущерба (почти в два раза), необходимый для более жесткой санкции за налоговое преступление.

В ФРГ санкция нормы предусматривает денежный штраф или лишение свободы на срок до пяти лет. Заметим, что немецкое Положение предусматривает более строгие санкции относительно данного состава правонарушения. Ценным является и то, что более серьезное наказание предусмотрено для лиц, злоупотребляющих своими полномочиями (выполняющих управленческие функции в коммерческой и иной организации) и должностным положением (работников налогового розыска), так как они имеют больше возможностей для совершения преступления и масштабы уклонения, как правило, более значительны.

Заключение

Таким образом, изучение состава преступления уклонения от уплаты налогов в России и Германии, позволяет нам сформулировать ряд выводов.

1) В России существует два способа, включенные в объективную сторону данного преступления, в Германии их три, по содержанию они совпадают.

2) В немецком налоговом уголовном праве квалифицированный состав преступления шире, нежели в УК РФ.

3) Установление четкого крупного размера ущерба в качестве квалифицирующего признака состава ст. 198 УК РФ.

4) Установление в Германии более высокой суммы причиненного ущерба за налоговые преступления, которые караются жесткими санкциями.

5) В отличие от российского законодательства, немецкий подход допускает неосторожную форму вины.

6) Различны основания для освобождения лица от уголовной ответственности. В качестве основания освобождения от уголовной ответственности в немецком законе присутствует

форма деятельного раскаяния, перечисляются конкретные способы. В российском законе основанием для освобождения от уголовного наказания является совершение преступления впервые, возмещение ущерба.

Библиография

1. Когда физическое лицо могут привлечь к уголовной ответственности за неуплату налогов? URL: http://azbuka.consultant.ru/cons_doc_PBI_217886/
2. Козырин А.Н. Преступления в таможенной сфере // Налоговый вестник. 2002. № 2 (75). С. 23-35.
3. Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации (постатейный) / Т.К. Агузаров, А.А. Ашин, П.В. Головненков и др.; под ред. А.И. Чучаева. М.: КОНТРАКТ, 2013. 672 с.
4. Налоговый кодекс Российской Федерации
5. Постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28.12.2006 N 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления». URL: <https://rg.ru/2006/12/31/vsud-nalog.html>
6. Положение о налогах и сборах 1977 г.
7. РБК daily. 2008, февраль
8. Сводные статистические сведения о состоянии судимости в России за 1 полугодие 2016 года. URL: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3578>
9. Семенова Н.Ф. Преступления в сфере налогообложения: проблемы совершенствования законотворческой и правоприменительной деятельности: автореферат дис. ... канд. юрид. наук. Нижний Новгород, 2009. С. 8-9.
10. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушение уголовного законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов. Сборник статей. Вып. 1. М.: ФБК-Пресс, 1997. С. 269-279.
11. Сумин А.М. Налог, пошлина и сбор в германском праве // Налоговый вестник. 2002. № 2 (75). С. 45-61.
12. Уголовное право. Особенная часть / Под ред. И.Я Казаченко, З.А. Незнамовой, Г.П. Новоселова. М.: БЕК, 1998. 266 с.
13. Bachmann J.. Vorsatz und Rechtsirrtum in Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht./ Diss. Kiel, Berlin, 1993.
14. Kohlmann. Steuerstrafrecht. Kommentar (Losebl.). 1995. 370 s.
15. Morkel. Abgrenzung zwischen vorsätzlicher und fahrlässiger Straftat, in NStZ, 1981. S. 176ff.
16. Roxin C. Strafrecht, Allgemeiner Teil. /München, 1994.
17. Strafgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S.3322): zuletzt geändert durch Art. 1 G v. 1.11.2011 I 213. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/BJNR001270871.html>

Evasion of taxes and dues from physical persons in Russia and in Germany

Tat'yana A. Shukshina

Postgraduate at the Department of criminal law and criminology,
Lomonosov Moscow State University,
119991, GSP-1, Leninskie Gory, Moscow, Russian Federation;
e-mail: tatyana.shukshina@yandex.ru

Abstract

The article is devoted to comparative analysis of the evasion of taxes and duties in Russia and Germany. The author deals with the offence of tax evasion in Russia and Germany, gives the examples of judicial practice. The evasion of taxes and (or) fees in the sphere of taxation of individuals arises as a result of the existence of social conflict over fiscal redistribution of funds. The use of foreign experience of struggle against tax crimes allows formulating a set of effective national criminal-legal measures to combat this type of crime. In general characterizing the German legislation on liability for evasion from payment of taxes, it can be noted that there exists a coherent system of norms, almost fit to effectively combat this offence, characterized by high legal technique.

For citation

Shukshina T.A. (2017) *Uklonenie ot uplaty naloga i sbora s fizicheskikh lits v Rossiii v Germanii* [Evasion of taxes and dues from physical persons in Russia and in Germany]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 7 (1A), pp. 188-196.

Keywords

Taxation, evasion of tax, tax return, liability for tax offences, taxes on individuals.

References

1. Bachmann J. (1993) *Vorsatz und Rechtsirrtum in Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht*. Diss. Kiel [????], Berlin.
2. Chuchaev A.I. (ed.) (2013) *Kommentarii k Ugolovnomu kodeksu Rossiiskoi Federatsii* [The comments to the Criminal Code of the Russian Federation (itemized)]. Moscow: KONTRAKT Publ.
3. Kazachenko I.Ya., Neznamova Z.A., Novoselov G.P. (eds.) (1998) *Ugolovnoe pravo. Osobennaya chast'* [Criminal law. Special part]. Moscow: BEK Publ.

4. *Kogda fizicheskoe litso mogut privilech' k ugovnoyi otvetstvennosti za neuplatu nalogov?* [When can a person be prosecuted for tax evasion?]. Available at: http://azbuka.consultant.ru/cons_doc_PBI_217886/ [Accessed 11/11/16].
5. Kohlmann (1995) *Steuerstrafrecht. Kommentar* (Losebl.) [Criminal tax law. Comment].
6. Kozyrin A.N. (2002) *Prestupleniya v tamozhennoi sfere* [Crimes in customs sphere]. *Nalogovyi vestnik* [Tax bulletin], 2 (75), pp. 23-35.
7. Morkel (1981) *Abgrenzungzwischenvorsätzlicher und fahrlässiger Straftat* [The distinction between intentional and negligent crime], NSTZ.
8. *Nalogovyi kodeks Rossiiskoi Federatsii* [The Tax Code of the Russian Federation].
9. *Polozhenie o nalogakh i sborakh 1977 g.* [Position on taxes and fees, 1977].
10. *Postanovlenie Plenuma Verkhovnogo Suda RF ot 28.12.2006 N 64 "O praktike primeneniya sudami ugovnogo zakonodatel'stva ob otvetstvennosti za nalogovye prestupleniya"* [The resolution of Plenum of the Supreme Court of the Russian Federation of December 28, 2006 No. 64 "On the practice of application of criminal legislation on responsibility for tax crimes by courts"]. Available at: <https://rg.ru/2006/12/31/vsud-nalog.html> [Accessed 11/11/16].
11. *RBK daily* [RBK daily] (2008), Feb.
12. Roxin C. (1994) *Strafrecht, Allgemeiner Teil*. [Criminal Law], Munich.
13. Semenova N.F. (2009) *Prestupleniya v sfere nalogooblozheniya: problem sovershenstvovaniya zakonotvorcheskoi i pravoprimeritel'noi deyatelnosti: avtoreferat dis. ... kand. jurid. nauk* [Crimes in the sphere of taxation: problems of improving lawmaking and law enforcement. Doct. Diss. Abstract]. Nizhny Novgorod, pp. 8-9.
14. Sotov A.I. (1997) *Ugolovnaya otvetstvennost' za narushenie ugovnogo zakonodatel'stva* [Criminal liability for violation of the criminal law]. *Vash nalogovyi advokat. Sovety yuristov. Sbornik statei. Vyp. 1* [Your tax lawyer. The advice of lawyers. A collection of articles. Vol. 1]. Moscow: FBK-Press Publ., pp. 269-279.
15. *Strafgesetzbuch in der Fassung der Bekanntmachung vom 13. November 1998 (BGBl. I S.3322): zuletztgeändert durch Art. 1 G v. 1.11.2011 I 213* [Of the penal code, as amended by the Bekanntmachung vom. November 13, 1998]. Available at: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/BJNR001270871.html> [Accessed 13/11/16].
16. Sumin A.M. (2002) *Nalog, poshlina i sbor v germanskom prave* [Tax, duty and fee in German law]. *Nalogovyi vestnik* [Tax bulletin], 2 (75), pp. 45-61.
17. *Svodnye statisticheskie svedeniya o sostoyanii sudimosti v Rossii za 1 polugodie 2016 goda* [Aggregated statistical information on the status of criminal record in Russia for the 1st half of 2016]. Available at: <http://www.cdep.ru/index.php?id=79&item=3578> [Accessed 11/11/16].