

Незаконное возмещение НДС - сравнительный анализ состава преступления по российскому и немецкому законодательству

Белякина Полина Игоревна

Студент (бакалавр)

Московский государственный институт международных отношений, Москва, Россия

E-mail: polina-mysterious@yandex.ru

Сегодня незаконное возмещение НДС стало распространённым преступлением, которое подрывает экономическую безопасность страны, так как из бюджета на противозаконных основаниях производятся выплаты, исчисляемые миллиардами рублей. Не только Россия, но и другие государства столкнулись с данной проблемой, в связи с чем возникает потребность в анализе регулирования налоговых преступлений по законодательству зарубежных стран, чей опыт может оказаться полезным. Данная работа будет посвящена сравнению составов налоговых преступлений в частности незаконного возмещения НДС по праву Российской Федерации и Германии.

В России нет отдельного состава «незаконное возмещение НДС» возможно было бы предположить, что такое деяние подлежит квалификации по ст.199 УК РФ, однако на практике всё обстоит гораздо сложнее, так как данное преступление может быть квалифицировано сразу по двум статьям УК: ст.159 - мошенничество и ст.199 - уклонение от уплаты налогов с организаций (ст.198 - если виновное лицо ИП) [3. С.232.]. Но ст.159 и ст.199 предусматривают всё же различные преступления, поэтому необходимо провести их разграничение на основе анализа составов.

Субъект преступления по данным статьям является общим - это виновное физическое лицо, достигшее возраста 16 лет; субъективная сторона характеризуется прямым умыслом, однако её факультативные признаки имеют большое значение, поскольку именно по цели преступной деятельности происходит разграничение ст.159 и ст.199 - если лицо стремилось путем незаконного возмещения НДС получить зачет по другим требованиям (например, по существующим у него штрафам или пени), то его действия квалифицируются по ст.199, если лицо стремилось получить средства федерального бюджета не имея на то законных оснований, то это мошенничество (ст.159) . Под объектом понимаются общественные отношения, складывающиеся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования федерального бюджета. Касательно предмета существуют в науке споры, так как некоторые полагают, что предметом являются незаконно полученные денежные средства, другие называют предметом документы (например, налоговая декларация, в которой указаны ложные сведения). Если говорить о внешнем выражении преступления (объективной стороне), то по ст.199 УК возможен только один из предусмотренных ею способов совершения преступления - «путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений», что крайне узко отражает все многочисленные способы незаконного возмещения НДС. Ст.159 в качестве способа совершения преступления предусматривает обман и злоупотребление доверием, последнее сразу исключается, так как между налогоплательщиками и налоговыми органами не устанавливаются доверительные отношения. Однако само понятие «обмана» не сформулировано в УК, что остаётся на усмотрение суда и не даёт четкого представления, какие действия могут быть инкриминированы лицу как налоговое преступление. Как видно, состав незаконного возмещения НДС фактически не сформулирован в нормах УК, что порождает противоречия в применении судами норм 159 и 199, разъяснения высших судов также не дают чёткого представления о порядке применения этих статей [1. С.6-20.].

Немного иная ситуация сложилась в Германии, где исторически налоговые преступления считались разновидностью мошенничества, однако они все регулируются Положением о налогах и платежах (в русскоязычной литературе его также называют Налоговым кодексом). Коллизии между УК ФРГ и Положением - специальным законом - разрешаются на основе правила *lex specialis derogat generali*, поэтому ситуация, которая сложилась в России, когда правоприменитель использует то норму о мошенничестве, то о налоговом преступлении, возникнуть в Германии не может [2. С.221.].

Незаконное возмещение НДС по праву ФРГ считается разновидностью уклонения от уплаты налогов и регулируется §370 Положения о налогах и платежах. Данная норма предусматривает общий субъект преступления и умышленную форму его вины. Нет единства среди ученых по поводу характера объекта преступного посягательства: в качестве объекта называют и финансовые отношения, и порядок управления государством, и общественный интерес в поступлении налогов [2. С.221-224.]. Но в большей степени обращает на себя внимание то, что норма выделяет отдельно способы совершения преступления для обычного и квалифицированного составов. Абз.1 §370 даёт характеристику объективной стороне обычного состава, включая следующие способы: п.1 предоставление ложных или неполных сведений; п.2 непредставление уполномоченным органам информации в сфере налогообложения, которую лицо обязано было предоставить; п.3 умышленное неприменение знаков уплаты государственной пошлины или налоговых штампов. Абз. 3 раскрывает сущность квалифицированного состава: п.1 умышленное занижение налогооблагаемой базы или незаконное получение налоговых льгот; п.2 злоупотребление лицом своими должностными полномочиями; п.3 совершение преступления при помощи лица, которое злоупотребляет своим должностным положением; п.4 умышленное занижение налогооблагаемой базы или незаконное получение налоговых льгот при помощи поддельных, фальсифицированных документов; п.5 совершение преступления в составе организованной группы лиц, целью деятельности которой является уменьшение налоговых платежей, получение незаконной налоговой выгоды при уплате НДС или акцизов [4]. Как видно, под незаконное возмещение НДС подходят сразу п.1, 4 и 5. Необходимо отметить, что п.5 прямо закрепляет целью преступной деятельности получение незаконных льгот при уплате НДС, чего нет в российском законодательстве.

Таким образом, автор в результате проведения сравнительно-правового анализа пришла к выводу, что модель состава налоговых преступлений в Германии имеет ряд преимуществ перед отечественным законодательством. Во-первых, в ФРГ невозможно перепутать мошенничество и уклонение от уплаты налогов, так как только Положение регулирует налоговые преступления. Во-вторых, Положение предусматривает подробное описание объективной стороны, что позволяет наиболее точно применить норму и назначить лицу справедливое наказание. Важно то, что отдельно предусмотрен состав с незаконным возмещением НДС, который по немецкому законодательству является разновидностью уклонения от уплаты налогов. Его закрепление в качестве квалифицированного состава показывает всё опасность данного преступления, и российским законодателям, возможно, стоит задуматься о внесении изменений в УК РФ с целью разрешения сложившейся проблемы смешения составов и более детально прописать ст.198-199.

Источники и литература

- 1) Березин И.Г., Розовская Т.И., Стаценко В.Г. Расследование преступлений, связанных с незаконным возмещением НДС. Учебно-практическое пособие. – М.: КРЕДО, 2011. – 211с.
- 2) Рузина А. С. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ ФЕ-

ДЕРАТИВНОЙ РЕСПУБЛИКИ ГЕРМАНИИ // Вестник МГЛУ . 2008. №550. С.219-228.

- 3) Соловьев И. Н. Налоговые преступления и преступность. - М.: Экзамен, 2006. - 526 с.
- 4) Abgabenordnung (AO). § 370 Steuerhinterziehung [Электронный ресурс] // Abgabenordnung (AO). URL: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/___370.html (дата обращения 04.02.2016)