

УДК 343

К ВОПРОСУ О СУБЪЕКТЕ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ С ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА В ГЕРМАНИИ

Шукишина Т. А.

МГУ им. М. В. Ломоносова, Москва

В статье рассматривается субъект уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица по законодательству Германии. Автор анализирует понятие субъекта налогового преступного деяния, совершаемого физическим лицом по немецкому уголовному праву. Субъект преступления уклонения от уплаты налогов с физического лица является общим в Германии, им может быть любое лицо? на которое возложена обязанность по исчислению и уплате налогов. Изучение опыта германского законодателя представляется автору интересным, необходимым при реформировании отечественного уголовного законодательства, так как использование зарубежного опыта борьбы с налоговыми преступлениями позволяет сформулировать комплекс эффективных национальных уголовно-правовых мер по противодействию данному виду преступности с учетом специфики, складывающейся в России.

Ключевые слова: уголовное право, состав преступления, уголовная ответственность, субъект преступления, физическое лицо, налоговое преступное деяние, зарубежное уголовное право, уголовное право ФРГ.

Субъект налогового преступления в Германии является общим, так как им может быть любое лицо, которое представляет данные либо уклоняется от возложенной на него обязанности. Под обязанным лицом в налоговом законодательстве ФРГ понимаются: налогоплательщик; законный представитель; управляющий имуществом; уполномоченное должностное лицо налогоплательщика.

В соответствии с § 33 Положения о налогах ФРГ от 1977 г. налогоплательщиком является тот, на кого возложена обязанность уплатить налог; кто несет ответственность за неуплату налога; кто исполняет обязанности по исчислению и уплате налога за третье лицо, т. е. представляет налоговую декларацию, ведет бухгалтерские книги, записи и в отношении него третьи лица должны исполнять возложенные налоговым законодательством обязанности.

Согласно содержанию абз. 1 § 370 Положения о налогах ФРГ от 1977 г., субъект преступления должен осознавать и сознательно допускать, что он представляет сведения о фактах, относящихся к налогообложению финансовым или иным органам, которые являются недостоверными или неполными; занижает размер налоговых платежей; получает неоправданные налоговые преимущества.

Так, по немецкому законодательству, субъектом уклонения от уплаты налогов в соответствии с § 370 Положения о налогах ФРГ от 1977 г. может быть любое лицо, совершившее указанные в законе деяния, в т. ч. в пользу другого лица, например, по поручению. Понимание субъекта преступления в широком смысле позволяет при-

влекать к ответственности физических лиц, работников налогоплательщика, финансовых консультантов, налоговых агентов, виновных в содеянном, подтверждая отсутствие необходимости наличия отдельных статей для различных субъектов, что в перспективе целесообразно учесть в отечественной законодательной деятельности с целью унификации налоговых норм [1, с. 162–165]. Так, по мнению немецких комментаторов Дюсинга, Мартинеза, Минногио, Бишоффа, значимая информация предоставляется налоговому органу лицом, которое выполняет явное или заключительное заявление с конкретным информационным содержанием относительно налогооблагаемой базы [8, с. 1–64].

В соответствии с абз. 1 § 34 Положения о налогах ФРГ от 1977 г. законные представители физических и юридических лиц должны исполнять за них налоговые обязанности. Они также должны заботиться о том, чтобы налоги уплачивались из средств, которыми они управляют. Идентичные обязанности имеют согласно абз. 3 § 34 Положения о налогах ФРГ от 1977 г. управляющие имуществом. К ним также относятся конкурсные управляющие при банкротстве, исполнители завещаний (душеприказчики).

В ходе изучения судебной практики было проанализировано дело Федерального Финансового Суда № 2495 за 2002 год по вопросу привлечения одного из супругов к уголовной ответственности за совершение налогового преступления в результате подписания совместной налоговой декларации обоими супругами [2].

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 о налогах ФРГ от 1977 г. она была взята под стражу за неполную уплату сумм налога. Апелляция на постановление о заключении ее под стражу (in Haftungnehmen) 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 о налогах ФРГ от 1977 г. Таким образом, уголовное преследование в отношении нее было прекращено. В ситуациях с супругами или гражданскими партнерами каждый из партнеров берет ответственность на себя за свои действия [2]. Соучастия не будет и в случае, если супруг или член семьи совместно исчисляют размер налога, но второе лицо в собственных интересах отказывается подписывать совместную налоговую декларацию, в которой их партнер предоставляет ложную или неполную информацию о своем собственном доходе [9]. Соучастием признаются только те случаи, когда каждый из супругов вносит свой вклад неправомерными действиями в деятельность своего супруга. Стоит обратить внимание, что подстрекательство или покушение на налоговое преступление не являются уголовно наказуемыми [9].

Рассмотрим наиболее известные примеры уклонения от уплаты налогов с физических лиц в Германии. Наибольшее количество обвинений в неуплате налогов получали теннисисты.

Так, в 1995 году налоговая служба выяснила, что в период с 1991 по 1993 год известный теннисист Борис Беккер (Boris Becker) большую часть года проживал в Мюнхене, соответственно, и налоги должны были быть уплачены в германскую казну. Однако спортсмен во всех документах в качестве места постоянного проживания указывал более либеральное в плане налогообложения княжество Монако, где и платил налоги. Следователями было предоставлено достаточно доказательств (свидетельства соседей Беккера, копии счетов из магазинов, прачечных и прочее) того, что в те периоды, когда официально Беккер пребывал на территории Монако или как минимум за пределами Германии, он жил в Мюнхене.

Тем не менее судья Хюберта Кнерингер (Huberta Knoeringer) прислушалась к доводам защиты, которые строились на том, что Беккер виновен, но злого умысла в его действиях не было. Согласно позиции защиты, в силу специфики профессии, предусматривающей постоянные разъезды по миру, Беккеру было трудно контролировать, где и на протяжении какого промежутка времени он прожил. Недвижимость в Германии была представлена суду как транзитное жилое помещение, где он останавливался лишь время от времени. Борис Беккер был признан виновным в сокрытии доходов от налогообложения и его приговорили к двум годам лишения свободы условно и штрафу в 300 тыс. евро, 200 тыс. евро на благотворительность и оплате судебных издержек в размере 100 тыс. евро [3].

Второй пример из судебной практики связан с Штеффи Граф (Steffi Graf), которая также обвинялась в уклонении от уплаты налогов. Штеффи и ее отцу Петеру в 1995 году предъявили обвинение в уклонении от уплаты налогов на протяжении нескольких лет. Объективная сторона налоговых преступных деяний состоит в использовании фирмы в офшорных зонах для вывода призовых и иных доходов, в результате неправомερных действий в немецкую казну не поступило 12 млн марок. Спустя два года после начала судебного процесса Петер Граф (Peter Graf) взял всю вину на себя и сделал заявление, что это он вел все финансовые дела дочери, а она ни о чем не знала. В январе 1997 года суд приговорил Петера Графа к трем годам и девяти месяцам тюрьмы [4].

В январе 2014 года стало известно также о судебном процессе против бывшего главного редактора еженедельника «Цайт» Тео Зоммера, утаившего от налоговой инспекции около 650 тысяч евро и осужденного к 19 месяцам условно [5]. По словам Тео Зоммера, умышленности в его действиях не было и произошла ошибка вследствие невнимательности [6]. В результате Зоммер вынужден был сложить с себя пожизненный титул почетного редактора [5].

Таким образом, в Германии субъектом преступления уклонения от уплаты налогов с физического лица общий, им может быть любое ответственное физическое лицо (может быть как налогоплательщик лично, так и его законные и уполномоченные представители), на которое возложена обязанность по исчислению и уплате в соответствующий бюджет налогов и (или) сборов, а также по представлению в налоговые органы налоговой декларации и иных документов, необходимых для осуществления налогового контроля, представление которых в соответствии с законодательством является обязательным.

Список литературы:

- 1 Семенова Н. Ф. Уголовная ответственность за налоговые преступления по законодательству зарубежных стран: компаративистский аспект. Власть. 2010. № 5. С. 162–165.
- 2 Решение Федерального Финансового Суда Германии № 2495 от 2002 года. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online> Дата доступа: 19.07.2017
- 3 «Борис Беккер заплатил за ошибки молодости». Газета «Коммерсант». URL: <https://www.kommersant.ru/doc/348154> дата обращения 01.12.2017.
- 4 «Как спортсменов обвиняли в неуплате налоговистория вопроса». Газета «Коммерсант». URL: <https://www.kommersant.ru/doc/794702> Дата доступа: 01.12.2017
- 5 У немцев проснулась совесть. Российская газета. URL: <https://rg.ru/2014/02/03/uklonisti-site.html> Дата доступа: 02.03.2018.
- 6 «Verschlampft, verdrängt, verjubelt». URL: http://www.deutschlandfunk.de/steuerzahler-verschlampft-verdraengt-verjubelt.724.de.html?dram:article_id=289705 дата обращения 19.07.2017
- 7 Düsing, Martinez, Minoggio, Bischoff, 1. Aufl. 2016, AO § 370 Rn. 7-12. Bundesfinanzhof 30.10.2001 X B 63/01, BFH/NV 2002, 504 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 3/11, Verlag C. H. Beck München, 2011, Steuerhinterziehung Rn. 1 - 64, beck-online).
- 8 Oberlandgericht Karlsruhe 16.10.2007 2 StR 290/07, BeckRS 2007, 17153 im Anschluss an BFH 16.4.2002 IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501 (Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 3/11, Verlag C. H. Beck München, 2011, Steuerhinterziehung Rn. 1 - 64, beck-online).

Shukshina T. A. To the question of the commiter of tax wrongdoing from the physical person in Germany // Scientific notes of V. I. Vernadsky crimean federal university. Juridical science. – 2018. – Т. 4 (70). № 1. – P. 197–200.

The article deals with the criminal liability for evading taxes and fees from the physical person in Germany. The author analyzes the subject of tax criminal acts committed by physical person in Germany. The subject of the crime of tax evasion from an individual is common in Germany, it could be any person who is entrusted with the duty to calculate and pay taxes. The study of the experience of the German legislator is not only interesting, but also necessary for the reform of national criminal legislation, because the usage of foreign experience in combating with tax crimes allows us to formulate a set of effective national criminal and legal measures to counteract this type of crime, taking into account the specifics in Russia.

Key words: criminal law, elements of crime, criminal liability, subject of crime, physical person, tax criminal act, foreign criminal law, criminal law of FRG.

Spisok literaturyi

- 1 Semenova N. F. Ugolovnaya otvetstvennost za nalogovyye prestupleniya po zakonodatelstvu zarubezhnykh stran: komparativistskiy aspekt. Vlast. 2010. № 5. S. 162–165.
- 2 Reshenie Federalnogo Finansovogo Suda Germanii № 2495 ot 2002 goda. URL: <https://www.bundesfinanzhof.de/entscheidungen/entscheidungen-online> Data dostupa: 19.07.2017
- 3 «Boris Bekker zaplatil za oshibki molodosti». Gazeta «Kommersant». URL: <https://www.kommersant.ru/doc/348154> data obrascheniya 01.12.2017.
- 4 «Kak sportsmenov obvinyali v neuplate nalogovistoriya voprosa». Gazeta «Kommersant». URL: <https://www.kommersant.ru/doc/794702> Data dostupa: 01.12.2017
- 5 U nemtsev prosnulas sovest. Rossiyskaya gazeta. URL: <https://rg.ru/2014/02/03/uklonisti-site.html> Data dostupa: 02.03.2018.
- 6 «Verschlampft, verdrängt, verjubelt». URL: http://www.deutschlandfunk.de/steuerzahler-verschlampft-verdraengt-verjubelt.724.de.html?dram:article_id=289705 data obrasheniya 19.07.2017
- 7 Düsing, Martinez, Minoggio, Bischoff, 1. Aufl. 2016, AO § 370 Rn. 7-12. Bundesfinanzhof 30.10.2001 X B 63/01, BFH/NV 2002, 504 Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 3/11, Verlag C. H. Beck München, 2011, Steuerhinterziehung Rn. 1 - 64, beck-online).
- 8 Oberlandgericht Karlsruhe 16.10.2007 2 StR 290/07, BeckRS 2007, 17153 im Anschluss an BFH 16.4.2002 IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501 (Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 3/11, Verlag C. H. Beck München, 2011, Steuerhinterziehung Rn. 1 - 64, beck-online).