

*Кинякина Е.Н.,
Студент магистратуры
3 курс, факультет «Юридический»
МГУ им. Огарёва
Россия, г. Саранск*

**ВОПРОСЫ КВАЛИФИКАЦИИ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ
НАЛОГОВ ОРГАНИЗАЦИЕЙ И МОШЕННИЧЕСТВА
ПРИ УПЛАТЕ НДС**

***Аннотация:** в настоящей статье рассмотрены особенности квалификации уклонения от уплаты налогов с организации и мошенничества, связанного с незаконным возмещением НДС. Проводится анализ общих и различных черт по объективной стороне данных преступлений, на основе выявленных пробелов, предлагается совершенствование уголовного законодательства.*

***Ключевые слова:** налог, уклонение, неуплата, непоступление, налог на добавленную стоимость, мошенничество, обман, бюджет, обязанность.*

***Abstract:** this article discusses the features of qualification of corporate tax evasion and fraud related to illegal VAT refund. The analysis of common and various features on the objective side of these crimes is carried out, on the basis of the identified gaps, it is proposed to improve the criminal legislation.*

***Keywords:** tax, evasion, non-payment, non-receipt, value added tax, fraud, deception, budget, duty.*

В настоящее время в теории уголовного права и в правоприменительной практике ведутся дискуссии относительно отличия уклонения от уплаты налогов, сборов, страховых взносов и мошенничества. В частности споры

вызывает такой преступный способ как незаконное возмещение налога на добавленную стоимость (НДС) из бюджета РФ.

Так, если плательщик налогов для обоснования своего права на освобождение или уменьшение уплаты какого-либо налога, а также возмещения уплаченного налога из бюджета использует фиктивные документы, налицо будет обман налогового органа, в связи с чем, разграничение уклонения от уплаты налогов и мошенничество приобретает особую актуальность.

Чаще всего незаконность возмещения НДС заключается в том, что виновное лицо, как правило, руководитель организации по заключенным договорам поставки, подряда и др. с фирмами – однодневками заключает договоры гражданско-правового характера, где стоимость товара, работ, услуг и т.д. указывается с НДС, тем самым, подразумевается, что заключив договор, продавец, исполнитель, подрядчик и т.д. в течении установленного срока должен заплатить НДС, который вправе возместить вторая сторона договора.

Однако, вступив в преступный сговор, НДС, несмотря на то, что оговаривается в законе, не уплачивается, а фирма-однодневка прекращает свою деятельность. Таким образом, вторая сторона договора, заведомо зная о преступном замысле, возмещает НДС из бюджета, который не был уплачен.

В соответствии с выработанной теорией уголовного права, «если на основании заведомо ложных документов виновное лицо получило возмещение налога из бюджета в форме возврата налога, содеянное квалифицируется как мошенничество, а если в форме зачета налога - как уклонение от уплаты налогов»[2, с. 21].

Указанная модель разграничения может считаться наиболее оптимальной для разграничения этих двух составов и использоваться при расследовании незаконного зачета или возврата налогов.

Основным способом преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ[1], является деяние в форме уклонения. Суть уклонения заключается в том, что виновное лицо, используя обман для совершения данного преступления в части

размера и наличия подлежащего уплате налога, скрывает недоимку по налогам и таким образом, пытается избежать уплаты налогов.

В тоже время, способ совершения мошенничества заключается в том, что виновное лицо, следуя своему преступному умыслу, безвозмездно изымает чужое имущество также путем обмана или злоупотребления доверием и обращает его в свою пользу, т.е. имеет реальную возможность распорядиться им по своему усмотрению.

Следует отметить, что относительно уклонения от уплаты налогов, сохранение своего имущества, осуществленное с использованием обмана, если имеет место предусмотренная законом обязанность по его отчуждению, по своей правовой природе имеет схожие признаки с мошенничеством.

Как считает Зарипов В.М. «В случае возмещения НДС речь не идет о недоплате в бюджет, поэтому уклонения от налогов нет. Наоборот - лицо получает лишнее от государства»[4, с. 50].

В результате неуплаты налогов, сборов, страховых выплат, необоснованного применения налоговых вычетов, возмещения НДС появляется недоимка, что уже представляет собой основание для привлечения виновного лица к уголовной ответственности по ст. ст. 198, 199 УК РФ.

Заметим, что уклонение от уплаты налогов приводит к следующим последствиям – неполучение государством денежных средств, подлежащих зачислению в виде налоговых доходов (образование недоимки в результате неправомерного использования налоговых вычетов, уменьшающих налогооблагаемую базу), и приобретение необоснованной налоговой выгоды путем незаконного возмещения НДС из бюджета (неосновательного обогащения, получения неправомерного дохода).

Что касается уклонения от уплаты налогов, то оно является прежде всего введением в заблуждение налоговых органов относительно объектов налогообложения, уменьшении налогооблагаемой базы, сокрытия действующей обязанности по уплате налогов с целью того, чтобы избежать их уплаты вообще.

Применительно к незаконному возмещению НДС, получению необоснованной налоговой выгоды в результате применения неправомерных налоговых вычетов по НДС преступное деяние характеризуется неисполнением возложенной на лицо обязанности по уплате налогов.

Необходимо отметить, что расчет налоговых вычетов в соответствии с действующим налоговым законодательством производится самостоятельно от общей суммы НДС, но подлежит учету при исчислении налога, который подлежит уплате.

При уклонении от уплаты налога, в отличие от мошенничества, способом совершения преступления может быть получение необоснованной налоговой выгоды с целью умышленного уменьшения налогооблагаемой базы.

Диспозиция ст. 199 УК РФ практически свидетельствует о том, что уклонение от уплаты налогов может быть осуществлено одним из способов, который указан в законе.

В тоже время, в отличие от способов уклонения от уплаты налогов, незаконное возмещение НДС из бюджета говорит о том, что у государства существует обязанность возместить плательщику налога НДС путем применения налоговых вычетов, в соответствии с чем, общая сумма подлежащего уплате налога уменьшается на сумму налогового вычета.

Таким образом, применение такого способа уклонения от уплаты налога с организации, совершенное путем получения необоснованной налоговой выгоды при неуплате НДС представляет собой один из способов уклонения от исполнения обязанности по уплате налогов и отличается от традиционных способов уклонения от уплаты налогов объектом и объективной стороной.

Таким образом, разграничению в рассматриваемом случае подлежат способы уклонения от уплаты НДС, что является основой для разграничения при квалификации этих двух преступлений: уклонения от уплаты налогов и мошенничества. Такими способами на практике чаще всего являются завышение налоговых вычетов по НДС и незаконное возмещение сумм НДС из бюджета.

Как считает Васильева Е.Г. «Форма возмещения НДС на квалификацию не влияет, поскольку умысел направлен на применение налоговых вычетов, получение незаконного права на возмещение НДС путем искажения налогооблагаемой базы, приводящего к неуплате налога и возникновению задолженности (недоимки) перед бюджетом»[3, с. 27].

Так, у Ч. возник преступный корыстный умысел, направленный на хищение денежных средств из федерального бюджета Российской Федерации, путем обмана под надуманным предлогом незаконного возмещения ООО НДС.

В целях реализации задуманного, Ч. разработала схему хищения, суть которой заключалась в создании видимости совершения ООО коммерческих сделок и предоставления от имени ООО в налоговый орган налоговых деклараций по НДС с отраженными в них заведомо для виновного фиктивными сведениями, для осуществления незаконного возмещения НДС из бюджета.

Своими преступными действиями Ч., путем обмана должностных лиц налогового органа, умышленно из корыстных побуждений, используя свое служебное положение, пыталась похитить из бюджета РФ денежные средства в сумме 1184195 рублей, однако довести свой преступный умысел путем совершения мошенничества до конца не смогла по не зависящим от нее обстоятельствам, т.к. нарушения налогового законодательства были выявлены сотрудниками ФНС России.

Кроме этого, Ч. совершила преступление, предусмотренное частью 1 статьи 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, по которому судом вынесено отдельное постановление о прекращении уголовного дела за истечением срока давности уголовного преследования. Таким образом, имело место также уклонение от уплаты налогов.

Суд признал Ч. виновной в совершении преступления, предусмотренного ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ как покушение на мошенничество, совершенное лицом с использованием своего служебного положения в особо крупном размере[6].

Характер ущерба (имущественный) и способ совершения преступления (обман) при уклонении от уплаты налогов и мошенничестве практически идентичны[5, с. 36].

Таким образом, неуплата в бюджет НДС в результате использования фиктивных документов о праве на налоговый вычет квалифицируется судами как уклонение от уплаты налогов, а возврат НДС из бюджета на основании фиктивных документов признается мошенничеством. Существенное отличие заключается в механизме причинения ущерба: при мошенничестве имеет место утрата принадлежащего имущества, а при уклонении от уплаты налогов будут иметь место неполученные доходы.

Для внесения единообразия в правоприменительной практике и устранения пробелов в законодательстве, необходимо отказаться от применения ст. 159 УК РФ в случае незаконного возмещения НДС, внося изменения в диспозицию ст. 199 УК РФ и дополнив ее словами «возмещение налога из бюджета путем включения в налоговую декларацию заведомо ложных сведений»

Список использованных источников:

1. Уголовный кодекс Российской Федерации: Федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. – 1996. – № 25.– Ст. 2954.
2. Борисичев, А.А. Уголовно-правовая оценка уклонения организации от уплаты налога на добавленную стоимость: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук/ А.А. Борисичев. – М., 2015. – 21 с.
3. Васильева, Е.Г. Уголовно-правовые аспекты незаконного возмещения НДС в результате получения необоснованной налоговой выгоды / Е.Г. Васильева, Е.В. Петухов // Налоги. – 2019. – № 3. – С. 27 - 31.
4. Зарипов, В.М. Современные проблемы ответственности за налоговые преступления / В.М. Зарипов // Закон. – 2018. – № 10. – С. 50 - 60.

5. Петросян, О.Ш. Криминализация преступлений в сфере обеспечения финансовой безопасности, посягающих на налоговую систему, по уголовному законодательству стран романо-германской правовой семьи / О.Ш. Петросян // Международное публичное и частное право. – 2010. – № 5. – С. 36 - 41.

6. Приговор Нижнекамского городского суда Республики Татарстан № 1-644/2019 от 18 декабря 2019 г. по делу № 1-644/2019 https://sudact.ru/regular/doc/kM5YXIarSBL1/?page=6®ular-court=®ular-date_from=®ular-case_doc=®ular-lawchunkinfo=®ular-workflow_stage=®ular-date_to=®ular-area=®ular-txt=уклонение+от+уплаты+налогов+мошенничество&_=1604059797237®ular-judge=&snippet_pos=6056#snippet