

УДК 343.359.2

Степашикина Елена Николаевна, кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры государственного и административного права ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», г. Саранск. (s558456@mail.ru)

Долгинина Диана Олеговна, магистр юридического факультета ФГБОУ ВО «Национальный исследовательский Мордовский государственный университет им. Н.П. Огарёва», г. Саранск. (diana.dolginina@yandex.ru)

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ: ОПЫТ ЕС

Аннотация. В данной статье рассматривается европейский опыт правового регулирования института ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, раскрыты основные причины нарушений, освещены проблемы его правоприменения.

Ключевые слова: налог, нарушение, санкция, ответственность, налоговое правонарушение, преступление, право.

Stepashkina Elena Nikolaevna, Candidate of economic Sciences, Assistant Professor of the Department of State and Administrative Law in Ogarev Mordovia State University, Saransk. (s558456@mail.ru)

Dolginina Diana Olegovna, Master 1 courses of the department of law in Ogarev Mordovia State University, Saransk.

LEGAL REGULATION OF LIABILITY FOR TAX OFFENCES: EU EXPERIENCE

Abstract. This article discusses the European experience of legal regulation of the Institute accountability for violations of legislation on taxes and fees, revealed the main causes of violations, highlighted the problem of enforcement.

Keywords: a tax violation, the sanction, liability, tax violations, crime, law.

Изучение опыта правового регулирования ответственности за налоговые правонарушения в странах Европейского Союза является важным для того чтобы понимать особенности отечественной системы законодательства данной сферы.

Правовое регулирование налогов государств-членов ЕС определено во многом существующими определенными подходами проведения интеграционной налоговой политики, определения более результативных правовых средств достижения целей ЕС. Налоги выступают в качестве важнейшего составляющего элемента финансовой системы государства, устанавливаются, изменяются и контролируются Парламентом. Это установлено в основных законах (конституциях) государств-членов в качестве важнейшего принципа национального налогового права.

За нарушение налоговых норм законодательства стран ЕС предусмотрены санкции различных отраслей права (административного, гражданского, уголовного), выбор которых определяется особыми процедурами.

Санкции за основные налоговые правонарушения в основном устанавливаются специальными налоговыми законами. Главным критерием разграничения уголовной и административной ответственности при этом, выступает сравнительный анализ санкций за правонарушение: предусмотренный налоговым законом арест сроком меньше минимального срока лишения свободы, установленного УК, как и установленный законом штраф, размером ниже минимального штрафа, установленного УК, свидетельствуют об административной ответственности.

Различие уголовного и административного штрафа проводят также по такому критерию, как - в зависимости от налагающего штраф государственного органа. Так, административный орган уполномочен устанавливать административный штраф, а уголовный штраф устанавливает только суд.

Европейский подход анализа законодательства зарубежных стран по вопросам налоговых санкций характеризуется гуманным отношением к нарушителям норм налогового законодательства. В последнее время

декриминализация характерна для ряда санкций европейского законодательства за налоговые правонарушения. Уголовные санкции, при этом, часто заменяет система платежей (доплат к налогам), которые подлежат взысканию не судами, а иными государственными органами.

Для решения вопросов, связанных с принятием мер по борьбе с налоговыми преступлениями в рамках ЕС введен институционально-правовой механизм сотрудничества государств-членов по налоговым вопросам.

В данной области, Директива Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения составляет основу правового регулирования. Документ регулирует сотрудничество в налоговой сфере, исключая отношения, касающиеся налога на добавленную стоимость, таможенных пошлин и акцизов, урегулированных иными актами ЕС. Согласно данному акту обеспечиваются требования ЕС обмена «прозрачной» информацией между компетентными органами государств-членов.

В результате обмена информацией автоматически по запросу государства-члены ЕС ведут борьбу с уклонением от налогообложения, противоречащими законам схемам снижения налоговой базы.

На всей территории ЕС налоговые преступления такие как, незаконное сокрытие доходов, избежание уплаты налогов нарушают принцип справедливого налогообложения, приводят к потере доходов бюджетами, оказывая при этом на функционирование общего рынка негативное воздействие. Директива 2011/16/ЕС не распространяет на них свое действие при нарушениях уплаты НДС и акцизов. Регулирование этих отношений осуществляется Регламентом Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области НДС и Имплементационный регламент Европейской комиссии № 79/2012 [1].

Европейской комиссией 28 января 2016 года были приняты следующие предложения по вопросам борьбы в целях избежания налогообложения:

- Проект Директивы, установивший правила борьбы с уклонением от уплаты налогов. Содержит требования для контролируемых иностранных

компаний (при выведении компаниями прибыли в юрисдикцию с пониженной ставкой налога, уклонение от уплаты налога, пользуясь различиями национального законодательства государств ЕС.

- Проект изменений Директивы 2011/16/ЕС, обязавший уполномоченные органы государств ЕС производить автоматический обмен информацией, содержащейся в отчётах (сведения о налогообложении, подаваемые материнской компанией (или иной компанией, назначенной группой) в отношении дочерних структур.

- Рекомендации по изменению и усилению налоговых соглашений. Они нацелены на противодействие нарушениям посредством внесения общих правил в целях борьбы с избежанием налогообложения и агрессивным налоговым планированием.

- Внешняя стратегия, предполагающая принятие шагов в целях совершенствования способа взаимодействия ЕС с третьими странами.

Данные меры направлены на повышение уровня координации политики каждой страны ЕС по борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Однако, такие правила борьбы с налоговыми правонарушениями вызывают сомнения у стран, представляющих низконалоговые юрисдикции, таких как Ирландия и Мальта. Эти страны понесут наибольший урон, т.к. принятые положения способны вызвать резкий отток иностранных инвестиций. Официальной же причиной сомнений выступает неготовность государств отдавать часть своего суверенитета, и при этом отказываться от полномочий установления национальных правил в рассматриваемой ситуации. Обсуждение отложили до следующей встречи ЭКОФИНА. Далее была принята Директива Совета № 2016/1164/ЕС, закрепившая правила борьбы с избежанием налогообложения, напрямую влияющих на функционирование внутреннего рынка [2]. Имплементация со стороны государств-членов должна последовать до 31 декабря 2018 года.

Принятые ФРГ акты можно рассмотреть в качестве примера имплементации принятых положений. 2 декабря 2016 года верхней палатой

парламента ФРГ был принят Закон «Об имплементации изменений, вносимых в Директиву Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющую Директиву 77/799/ЕЭС, и о дальнейших мерах противодействия уменьшению налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения»[3]. С момента опубликования - 23 декабря 2016 года данный закон является частью применимого национального законодательства ФРГ. Он также выступает первым шагом ФРГ по внедрению мер, разработанных Организацией экономического сотрудничества и развития в рамках отчета по вопросам вывода прибыли из-под налогообложения (BEPS).

Основной целью принятия данного Закона выступает обязанность имплементации в право ФРГ изменений, вносимых в Директиву 2011/16.

Нововведенные меры выступают в качестве важного этапа борьбы с избежанием налогообложения, с уклонением от уплаты налогов, выведением прибыли из-под налогообложения и налоговым мошенничеством, что является важной составляющей налоговой политики ЕС. Введение в законодательство государств-членов наднациональных положений поможет снизить вероятность осуществления противозаконного налогового планирования.

Разнообразие налоговых систем 28 государств-членов ЕС открывает много возможностей для противоправных действий физических и юридических лиц.

Изучение законодательства конкретных зарубежных государств стран-участниц ЕС, позволит определить и разграничить основные виды противоправных деяний, квалифицируемых в законодательстве как налоговые правонарушения.

Основной законодательный акт Франции, устанавливающий ответственность за налоговые преступления - Общий кодекс о налогах 1950 года (в редакции, утвержденной Декретом № 90-798 от 10.09.90). В данном акте выделяют материальные и процессуальные нормы налогового деликтного права. Вопросы ответственности за налоговые правонарушения регулируются книгой «Взимание налогов» главой «Наказание» (ст. 1725 - 1840). Книга

финансовых процедур, являющаяся составной частью Общего кодекса о налогах, регламентирует ряд вопросов, связанных с установлением налогового правонарушения, его расследованием. **Общий кодекс о налогах устанавливает уголовную ответственность за различные действия, совершенные в частности, путем обмана, направленные на сокрытие, к примеру, бухгалтерских данных, такие как, незаконные денежные операции, искажение части суммы, подлежащей налогообложению.**

В ФРГ источником налогового права является Положение о налогах 1977 г. В разд. 1 ч. 8 данного акта содержатся нормы материального уголовного права, а разд. 3 ч. 8 регулирует вопросы уголовного процесса по делам о налоговых преступлениях. Согласно данному Положению, к налоговым преступлениям применимы общие нормы уголовного законодательства (если иное не предусмотрено самим Положением о налогах (ч. 2, § 369).

Однако, важнейший законодательный акт, определяющий ответственность за налоговые преступления и проступки - Налоговый кодекс Германии от 1 октября 2002 года (Fiscal Code of Germany) [4]. Уголовный кодекс ФРГ (German Criminal Code) практически не содержит норм об ответственности за налоговые преступления. Исключение составляют нормы, устанавливающие наказание за подделку знаков уплаты пошлины и разглашение налоговой тайны [5]. В абзаце 2 §369 Налогового кодекса, исходя из принципа «*lex specialis derogat lex generalis*» (преимущественное применение имеет специальная норма Налогового кодекса) законодателем разрешается проблема возможной конкуренции уголовно-правовых норм Налогового кодекса и УК ФРГ [6].

Законодательство **Великобритании** в сфере ответственности за налоговые правонарушения не систематизировано. Деликтные налогово-правовые нормы могут быть отражены в финансовых законах (Закон о денежных платежах 1935 года, Закон о порядке сбора налогов 1970 года, Закон о таможенных и акцизных сборах 1979 года, Закон о финансах 1986 года, Закон о финансовых службах 1986 года, Закон о подоходном налоге с корпораций

1988 года). Также такие нормы могут содержаться в законах, регулирующих отдельные аспекты налоговых отношений - в Законе о магистратских судах 1980 года, в Законе о подлоге и подделке 1981 года, в Законах об уголовной юстиции 1986 и 1987 годов.

Так, Закон о порядке сбора налога 1970 года устанавливает (согласно ст. 8) обязанность каждого физического лица платить подоходный налог, при этом, оно также обязано ежегодно извещать инспектора или иное уполномоченное лицо о своих доходах. При неисполнении данной обязанности, в противном случае лицо подлежит ответственности в виде штрафа в размере до 100 фунтов стерлингов. Это наказание распространяется также на компании, не сообщаемые о полученных доходах, при обязанности уплачивать налог на доход с корпораций.

Законодательство Италии в данной сфере, как и законодательство Великобритании – не систематизировано. Нормы о налоговой ответственности могут содержаться в законах (Закон от 7 января 1929 о порядке расследования и судебного рассмотрения финансовых правонарушений), декретах-законах (Декрет-закон от 14 января 1991 № 7), декретах Президента Республики (Положение о взимании подоходного налога, утвержденное Декретом Президента Республики от 29 сентября 1973 № 602; Свод законодательных положений в области таможенных правил, утвержденный Декретом Президента Республики от 23 января 1973 № 43).

В Италии налоговыми преступлениями признаются: изготовление, хранение, приобретение, распространение или использование изданных или поступивших в розничную торговлю без официального разрешения бланков для заполнения налоговых документов с целью уклонения от уплаты налогов (наказывается тюремным заключением на срок от шести месяцев до трех лет).

Таким образом, можно сделать вывод, что в основном, законодательство, устанавливающее ответственность за налоговые правонарушения в ведущих странах ЕС не систематизировано. В уголовных кодексах большинства стран отсутствуют специальные главы об экономических преступлениях.

Законодательство не всех государств-членов ЕС четко разграничивает административную и уголовную ответственность, наступающую за совершение налоговых правонарушений. Наиболее распространенная санкция за нарушение налогового закона – штраф, что объясняется принципиальным подходом к определению меры наказания: имущий гражданин несёт прежде всего имущественную ответственность, неимущий – ответственность в виде лишения свободы.

На основании анализа актов зарубежных стран, устанавливающих ответственность за налоговые правонарушения, следует заметить, что в практике западных стран можно встретить немало важного и полезного.

Применяя практику и используя опыт ЕС в целях улучшения правового регулирования ответственности за налоговые правонарушения в своей стране, обязательно следует учитывать российскую специфику состояния экономики и традиции населения.

Библиографический список

1. Имплементационный регламент Европейской комиссии № 79/2012 от 31 января 2012 года, устанавливающий детальные правила имплементации некоторых положений Регламента Совета ЕС № 904/2010 об административном сотрудничестве и борьбе против мошенничества в области налога на добавленную стоимость [англ. Commission Implementing Regulation (EU) № 79/2012 of 31 January 2012 laying down detailed rules for implementing certain provisions of Council Regulation (EU) № 904/2010 concerning administrative cooperation and combating fraud in the field of value added tax] // OJ L 29, 1.2.2012 – с. 13–32.

2. Директива Совета № 2016/1164/ЕС от 12 июля 2016 г., закрепляющая правила борьбы с практиками избежания налогообложения, которые напрямую влияют на функционирование внутреннего рынка [англ. Council Directive (EU) 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that

directly affect the functioning of the internal market] // OJ L 193, 19.7.2016 – с. 1 – 14.

3. Закон «Об имплементации изменений, вносимых в Директиву Совета ЕС № 2011/16/ЕС об административном сотрудничестве в сфере налогообложения, отменяющую Директиву 77/799/ЕЭС, и о дальнейших мерах противодействия уменьшению налоговой базы и выведению прибыли из-под налогообложения» от 20 декабря 2016 [нем. Gesetz vom 20. Dezember 2016 zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und –verlagerungen] // BGBl. 2016 Teil I Nr. 63.

4. Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 // Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003.

5. Criminal Code in the version promulgated on 13 November 1998, , last amended by Article 3 of the Law of 2 October 2009, Federal Law Gazette I p. 3214// Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3322.

6. Васкевич К. Правовое регулирование ответственности за нарушения налогового законодательства в ФРГ // Государственная служба, 2015, №2 (94).