

УДК 347.7

Дмитрий Дорошенко,

докторант Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

КОМПАРАТИВИСТСКОЕ ИССЛЕДОВАНИЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ПРИНУЖДЕНИЯ

Статья посвящена сравнительно-правовому исследованию вопросов принуждения. Автор пришел к выводу, что в условиях развития современной экономики в отдельных странах проявляется тенденция к применению методов государственного убеждения (а не принуждения) налогоплательщиков выполнять свои обязанности по уплате налогов.

Ключевые слова: принуждение, убеждение, налогообложение, государственное регулирование, уплата налогов, компаративистика.

Актуальность исследования. Налоговое законодательство многих западных стран отличается серьезной направленностью на защиту интересов государства и детальной проработкой методов государственного принуждения, занимающая особое место в общей системе финансово-правового регулирования этих государств. Важнейшим аспектом налогового законодательства является то, что в нем не действует принцип презумпции невиновности и бремя доказательств при рассмотрении судебных исков по налоговым делам всегда лежит на налогоплательщике. Обвиняемый (или подозреваемый) лишен при этом права на отказ в предоставлении сведений, которые могут быть использованы против него в ходе судебного разбирательства. Подобные правовые нормы действуют в США, Франции, Швейцарии и некоторых других странах. Понятие «налоговое уклонение» (tax evasion) в отдельных государствах на законодательном уровне не раскрывается и по-разному формулируется в теории и практике разных государств. В одних странах понятие «уклонение» определяется налоговым или административным законодательством, в других – уголовным законодательством.

Степень исследования проблемы. В ряде работ, посвященных принуждению (к примеру, Н. А. Саттаровой [1], Ю. А. Ровинского [2], О. Н. Дуванского [3], А. Н. Тимченко [4] и др.) авторы останавливаются на вопросах регулирования принуждения в зарубежных странах, но при этом забывают о том, что сравнительно-правовой анализ не должен быть самоцелью, а помогать выявить наилучшие тенденции в правовом регулировании принуждения.

Поэтому **целью** этой статьи является изучение опыта некоторых стран в применении принуждения в сфере налогообложения, выявление специфики, оснований и последствий.

Изложение материала. По своей сути налоговое уклонение будет рассматриваться в качестве правонарушения, если налогоплательщик не совершает те действия, которые он

обязан совершить в соответствии с налоговым законодательством. Например, в Гонконге первой обязанностью каждого налогоплательщика является подача достоверных налоговых деклараций в департамент внутренних доходов. Эта обязанность закреплена в ордонансе «О внутреннем доходе», однако в нем понятие «налоговое уклонение» не раскрыто. В связи с этим департамент внутренних доходов официально разъяснил налогоплательщикам, что уклонение от уплаты налогов включает в себя:

- преднамеренную неподачу налоговой декларации;
- занижение дохода или необоснованное требование вычетов вследствие игнорирования налоговых обязательств (даже без намерения снизить облагаемый доход);
- неоправданно агрессивное налоговое планирование [5, с. 277].

Общим для всех этих форм и способов является то, что данное нарушение, как правило, совершается посредством обмана или оставления в неведении налоговых органов. Пункт первый данного разъяснения – преднамеренная неподача налоговой декларации – перекликается с формулировками ст. 120 Налогового кодекса Украины, где также говорится об ответственности за непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в установленный срок. Кроме того, как по гонконгскому уведомлению, так и по НК Украины даже фактическая уплата правильно исчисленного налога не освобождает налогоплательщика от ответственности за неподачу декларации в срок. Если же имело место непредоставление налоговой декларации или иных документов, которое повлекло за собой уклонение от уплаты налогов в крупном или особо крупном размере, то согласно украинскому законодательству это является одним из способов совершения преступления и наказывается по ст. 212 «Уклонение от уплаты налогов, сборов и других обязательных платежей» Уголовного кодекса Украины.

Проведенный анализ показывает, что в законодательстве целого ряда государств (Великобритания, Италия, Германия, Канада, Китай, США, Финляндия, Франция и др.)

уклонение от уплаты налогов определяется как «невыполнение обязанности быть честным», обман или налоговое мошенничество.

В Германии ответственность за уклонение от уплаты налогов предусмотрена Положением о налогах и платежах от 16.03.1977, где в ч. 2 § 369 определено, что применительно к налоговым преступлениям действуют общие нормы уголовного права, если нормами налоговых законов не предусмотрено иное. Согласно § 370 данного документа преступными признаются следующие действия:

- представление в налоговые органы недостоверных или неполных сведений о фактах, относящихся к налогам;
- непредоставление информации, необходимой для налогообложения;
- необоснованное получение налоговых льгот [6, с. 314].

По законодательству Канады нарушения налогового законодательства приобретают криминальный характер в случае, когда они сопряжены с обманом налогового ведомства посредством умышленного искажения сведений, необходимых для налогообложения (фактически здесь имеет место

налоговое мошенничество). В качестве квалифицирующего признака определено наличие сговора с любыми лицами об уклонении от уплаты налогов.

В Китае использован комплексный подход при установлении уголовно-правовых запретов в сфере налогообложения. Так, в § 6 «Преступления против порядка сбора налогов» УК Китая содержится целый ряд статей, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления.

Статья 201 так определяет эти преступные деяния:

- неуплата или недоплата подлежащего уплате налога налогоплательщиком путем подделки, переделки, утаивания, самовольного уничтожения книг счетов, ваучеров, завышения сведений о расходах;

- занижение сведений о доходах;
- отказ от декларирования или фиктивное декларирование уплаты налогов после уведомления налоговых органов о декларировании, если сумма неуплаченного налога составила 10 % и более, но менее 30 % от подлежащего уплате налога или 10 тыс. и более, но менее 100 тыс. юаней;

- уклонение от уплаты налога после повторного административного наказания, вынесенного налоговыми органами. Статья 202 предусматривает наказание за задолженность по подлежащему уплате налогу путем перемещения или утаивания собственности, если это привело к невозможности взимания задолженности по уплате налога и если сумма составила от 10 до 100 тыс. юаней. В соответствии со ст. 204 преступлением признается получение обманном путем возвращаемого государством налога на экспорт с помощью ложного декларирования экспорта или иными обманными способами. Кроме того, наряду с уклонением от уплаты налогов преступным в Китае признает-

ся отказ от уплаты налогов. В статье 45 закона КНР от 04.09.1992 «Об управлении взиманием налогов» эти действия связываются с наличием фактов насилия и угроз в процессе исполнения ответственным лицом своей обязанности по уплате налогов [6, с. 327].

В США на федеральном уровне ответственность за налоговые преступления предусмотрена законодательством, кодифицированным в разд.

26 свода законов. Ответственность за уклонение от уплаты налогов в пользу штатов и местных налогов регулируется соответствующими законами штатов. Федеральным законодательством преступными деяниями признаются:

- неуплата налога (§ 7201);
- намеренный пропуск сбора и уплаты налога (§ 7202);
- уклонение от уплаты налога посредством обмана, ложного заявления, предоставления недостоверной декларации (§ 7204, 7206, 7207).

Последняя группа действий относится к категории наиболее тяжелых налоговых преступлений, поэтому наказывается тюремным заключением сроком до пяти лет [6, с. 49].

Анализ правовых источников законодательства многих стран показал, что уклонение от уплаты налогов – явление интернациональное, оно развивалось вместе с налогообложением, приобретая в разных странах форму устойчивой закономерности.

Меры государственного принуждения в налоговой сфере являются наиболее жесткими мерами воздействия на налогоплательщиков и применяются после максимального использования методов убеждения, основанных на заинтересованности граждан платить налоги, доказательствах и целесообразности сознательного поведения бизнеса и общества. Так, лишение свободы на срок до 10 лет грозит недобросовестным налогоплательщикам в Канаде, Болгарии, Франции, Украине и в Германии. В Канаде к ответственности будут привлечены руководители компании, если размер неуплаченных налогов будет признан судом крупным, а во Франции и

Украине такой срок предусмотрен для нарушителей, совершивших налоговое преступление повторно.

Следует отметить прорыв законодательства в Германии и Болгарии, где выявляют факты уклонения налогоплательщика от уплаты налогов с использованием рекомендаций и опыта профессионала-бухгалтера или эксперта по налогообложению.

Вместе с тем самое строгое государственное принуждение в системе налоговых правоотношений осуществляется в Китае. Это единственная страна, где наказания за налоговые преступления особо жестокие: за «получение обманном путем государственного налога» (например, за незаконное требование возврата НДС в крупном размере) можно получить пожизненное заключение.

Анализируя законодательство зарубежных стран с точки зрения назначения санкций за налоговые преступления против интересов

государства, отдельные авторы выделяют два основных подхода: американский и европейский [7, с. 36, 37].

Американский подход характеризуется применением жестких санкций за налоговые правонарушения. В США опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление. В случае признания вины подсудимого суд может лишить его свободы на срок до одного года или наложить штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах является еще более тяжким преступлением. Если обвинению удастся доказать, что налогоплательщик предпринял какие-либо шаги для уклонения от уплаты налогов и эти действия предпринимались им умышленно либо что в представленной им декларации содержались заведомо ложные сведения, обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы сроком на пять лет [8, с. 139].

В законодательстве Швеции, где традиционно широко распространены штрафы за подавляющее большинство преступлений, предусматриваются довольно жесткие санкции за отдельные виды налоговых преступлений: за мошенничество с налогами применяется лишение свободы на срок до шести лет.

В Финляндии за мошенничество с налогами и различные преступления в области кредитов законодательством предусмотрено лишение свободы сроком на четыре года, а при отягчающих обстоятельствах – на шесть лет.

Во Франции, помимо крупных штрафов, применяются и длительные сроки лишения свободы. Так, за уклонение от уплаты налогов возможно применение наказания сроком до пяти лет лишения свободы или штраф до 37,5 тыс. евро. В отдельных случаях размер штрафа достигает 75 тыс. евро, а в исключительных случаях – до 100 тыс. евро, а срок лишения свободы – до 10 лет [9, с. 54].

Европейский подход отличается большей гуманностью к нарушителям налогового законодательства. В последнее время для европейского законодательства стало характерным выделение налоговых преступлений из сферы уголовного права. При этом уголовные санкции заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государственными органами [10, с. 208; 11, с. 188; 12, с. 99].

Таким образом, в условиях развития современной экономики в отдельных странах проявляется тенденция к применению методов государственного убеждения (а не принуждения) налогоплательщиков выполнять свои обязанности по уплате налогов. Следует отметить принципиально новый подход в развитых странах к замене уголовной ответственности на административную при совершении неумышленного уклонения от уплаты налогов (не связанного с мошенническими действиями). Экономическая эффективность таких методов воздействия на налогоплательщиков хорошо зарекомендовала себя в ряде стран.

Так, в Индонезии ежегодно публикуется список 200 частных компаний, уплативших

самый крупный налог. Их отмечают почетными грамотами, которые по традиции вручает президент государства. Одновременно эти налогоплательщики получают определенные налоговые льготы и послабления. Другим примером является Германия, где в ситуациях, когда обвинение сталкивается со сложностями при доказывании умысла, направленного на уклонение от уплаты налогов, действуют альтернативные нормы об административной ответственности, предусматривающие крупные штрафы за формальные нарушения налогового законодательства (в том числе неосторожные) [9, с. 55].

Вывод

В результате исследования различных финансово-правовых методов государственного принуждения в системе налогообложения зарубежных стран можно сделать вывод о том, что украинский законодатель при внесении изменений и дополнений в ГК Украины, УК Украины, Кодекс Украины об административных правонарушениях, связанных с ответственностью за налоговые нарушения, а также НК Украины, учел опыт ряда зарубежных стран. Однако, каким бы передовым и прогрессивным ни был зарубежный опыт, он требует определенной адаптации и корректировки с учетом украинской действительности. По нашему мнению, для эффективной защиты экономических интересов государства в налоговой сфере необходимо учесть следующие положительные тенденции, характерные для системы налогового администрирования в зарубежных странах: переход от жестких к лояльным методам государственного принуждения; использование практики замены уголовной ответственности на административную за неумышленные формы уклонения от уплаты налогов с жесткой системой штрафов; применение методов налоговой амнистии.

Таким образом, успех обеспечения экономической безопасности государства и реализации программы по противодействию налоговым правонарушениям во многом зависит от того, каким реальным содержанием она наполнена, какие меры заложены в ее основных положениях с учетом адаптации зарубежного опыта к украинской экономике.

Список использованных источников:

1. Саттарова Н. А. Принуждение в финансовом праве : дисс. ... доктора юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право, финансовое право, информационное право» / Н.А. Саттарова ; Всерос. гос. налог. акад. – М., 2006. – 493 с.
2. Ровинський Ю. О. Державний примус у системі фінансового права України : монографія / Ю.О. Ровинський ; Класич. приватний ун-т. – Запоріжжя, 2011. – 404 с.
3. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів : дис. канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / О.М. Дуванський ; НУ «Юрид. акад. ім. Я. Мудрого». 2012. – Х., 2012. – 206 с.

4. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві : дис... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / А.М. Тимченко ; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2011. – 210 с.

5. Шепенко Р.А. Налоговое право Гонконга / Р.А. Шепенко. – М.: Вузовская книга, 2003.

6. Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций / И. И. Кучеров. – М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2007.

7. Соловьев И. Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук / И. Н. Соловьев. – М., 2004. – 46 с.

8. Козырин А.Н. Уголовно-правовая ответственность за нарушения уголовного законодатель-

ства: опыт зарубежных стран / А.Н. Козырин // Ваш налоговый адвокат. – 2008. – Вып. 1 (3). – С. 139.

9. Тимофеева И.Ю. Государственное принуждение в системе налогового администрирования: международный и российский опыт / И.Ю. Тимофеева // Бухгалт. учет. – № 8 (158). – 2011. – С. 51– 55.

10. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций / И.И. Кучеров. – М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. – 374 с.

11. Килинкарлова Е. В. Налоговое право зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры / Е. В. Килинкарлова. – М. : Издательство Юрайт, 2014. – 354 с.

12. Шувалова Е.Б. Налоговые системы зарубежных стран: учебно-практическое пособие / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.

Стаття присвячена порівняльно-правовому дослідженню питань примусу. Автор дійшов висновку, що в умовах розвитку сучасної економіки в окремих країнах проявляється тенденція до застосування методів державного переконання (а не примусу) платників податків виконувати свої обов'язки зі сплати податків.

Ключові слова: примус, переконання, оподаткування, державне регулювання, сплата податків, компаративістика.

The article is devoted to comparative legal research of issues of coercion. The author came to the conclusion that in the conditions of modern economic development in individual countries have a tendency to use methods of public persuasion (not coercion) of the taxpayers to perform their duties on payment of taxes.

Key words: coercion, persuasion, taxation, government regulation, taxes, comparative studies.

