КИРИЛЛ ВАСКЕВИЧ

Правовое регулирование ответственности за нарушения налогового законодательства в ФРГ

Изучение опыта регулирования юридической ответственности за налоговые правонарушения в странах с похожей правовой системой, в частности, в Федеративной Республике Германия, может быть полезным для понимания особенностей отечественной системы законодательства в этой сфере.

В ФРГ, как и в России, проводилось множество дискуссий по вопросам разграничения преступлений и правонарушений. Так, например, в работах А. Виммера в качестве формулы соотношения уголовного преступления и административного правонарушения предлагается рассматривать наличие основной формы (преступления), дополнительной формы (административного правонарушения) и смешанной формы [Wimmer, 1957]. Его теория основана на этической ценности и нашла отражение в современном уголовном и административном праве Германии. По мнению автора, моральная и этическая индифферентность признается характерной чертой административного правонарушения.

Однако иногда невозможно провести оценку обстоятельств только на основании морально-этического критерия. Мораль, нравственность и этика выглядят скорее философскими понятиями, нежели юридическими. Данный признак необходимо рассматривать как одно из свойств административного правонарушения.

Федеральный конституционный суд ФРГ в судебных разбирательствах оценивает не только морально-этическую сторону правонарушения, но и материальные компоненты, в частности, негативные последствия правонарушения, санкции, подведомственность рассмотрения дел, особенность составов административных правонарушений.

Основываясь на судебной практике, немецкие ученые предложили «двойственную» модель разграничения: количественную, в которой критерием разграничения выступает степень общественной опасности противоправных деяний, и качественную, исходящую из различия объектов посягательства.

В Законе «Об административных правонарушениях» 1987 года[1] констатируется, что административный проступок подлежит наказанию исключительно в виде административного штрафа. То есть основным критерием разграничения преступления и административного правонарушения является санкция.

Конституционный суд ФРГ также отмечал необходимость точного установления границы между преступлением и проступком. Он постановил, что декриминализация преступлений не исчерпывается ни их переименованием, ни изменением негативных финансовых последствий за их совершение (административного штрафа и штрафа по уголовному законодательству), и указал на различие применяемых санкций. Штраф по уголовному законодательству представляет собой меру наказания за действительно опасное деяние, который налагается исключительно в судебном порядке. В свою очередь, административному штрафу не свойственна вся жесткость государственного наказания, прежде всего это обязательство правонарушителя компенсировать в финансовом выражении свое незначительно противоправное поведение. При этом право наложения административного штрафа вполне может быть отдано в юрисдикцию административных органов.

Важнейшим законодательным актом, определяющим ответственность за налоговые преступления и проступки, является Налоговый кодекс Германии, обнародованный 1 октября 2002 года (Fiscal Code of Germany)[2]. Стоит отметить, что Уголовный кодекс ФРГ (German Criminal Code)[3] практически не содер-

1 Act on Regulatory Offences in the version published on 19 February 1987, с последними изменениями от 7 августа 2013 года // Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 602.

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

3 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.

КИРИЛЛ ВАСКЕВИЧ, кандидат экономических наук, адвокат (119002, Москва, Сивцев Вражек, д. 43). E-mail: k.vaskevich@gmail.com

Аннотация: Автор рассматривает особенности правового регулирования ответственности за нарушения налогового законодательства в Федеративной Республике Германия. Особое внимание уделяется вопросам разграничения налоговых преступлений и правонарушений. Указано на «двойственную» модель разграничения: количественную, в которой критерием разграничения выступает степень общественной опасности противоправных деяний, и качественную, исходящую из различия объектов посягательства.

Ключевые слова: Налоговый кодекс ФРГ, налоговая ответственность, административная ответственность, уголовная ответственность, разграничение преступлений и правонарушений.

жит норм об ответственности за налоговые преступления, за исключением норм, устанавливающих наказание за подделку знаков уплаты пошлины и разглашение налоговой тайны. Проблему возможной конкуренции уголовно-правовых норм Налогового кодекса и УК ФРГ законодатель разрешает в абзаце 2 § 369 Налогового кодекса, исходя из принципа «lex specialis derogat lex generalis», т. е. преимущественное применение имеет специальная норма Налогового кодекса.

Чтобы проанализировать особенности разграничения преступлений и правонарушений налогового законодательства Германии, необходимо раскрыть понятие и признаки преступления, действующие в стране. Уголовный кодекс ФРГ от 13 ноября 1998 года содержит формальное определение преступления[4]. В соответствии с § 11 УК ФРГ, противоправным понимается «…деяние, которое образует состав преступления, предусмотренный уголовным законом» [Уголовный кодекс, 2001]. Противоправность понимается как противоречие деяния правопорядку в целом, то есть деяние должно содержать установленный законом состав преступного деяния или нарушения общественного порядка [Ермолова Н.Е., Серебренникова А.В., 2008.].

Принцип законности раскрывается в признаках противоправного деяния. § 1 УК ФРГ закрепляет: «нет наказания без закона», воспроизводя тем самым норму Основного закона ФРГ (ст. 103 (2)). При этом § 11 УК ФРГ предусматривает возможность установления уголовной ответственности не только самим УК, но и федеральными законами («Strafrechtliche Nebengesetze»), образующими вместе с УК единое уголовное законодательство ФРГ.

Признак виновности раскрывается в § 17 УК. Так, деяние, содержащее все признаки состава преступления, не является противоправным, в случае если у лица отсутствует понимание того, что оно действует противоправно, и если при этом оно не могло избежать этой ошибки. Ответственность в данном случае, как правило, исключается. Если же лицо заблуждается в фактических обстоятельствах дела, т. е. его заблуждение относится к определенным признакам конкретного состава преступления, то считается, что такая ошибка исключает совершение умышленного деяния, т. е. лицо может быть наказано только за совершение деяния по неосторожности (абз. 1 § 16 УК ФРГ).

Что касается налоговых преступлений, то минимальный размер санкции за уклонение от уплаты налога составляет лишение свободы на срок шесть месяцев. В таком случае деяния подпадают под определение уголовного проступка (абз. 2 § 12 УК ФРГ).

Признак наказуемости лежит в основе разграничения уголовно-наказуемых деяний на преступления («Verbrechen») и проступки («Vergehen»). В статье § 12 УК ФРГ выделяются категории преступлений. Тяжкими преступлениями являются противоправные действия, наказуемые минимальной мерой наказания в виде лишения свободы на один год и более. Другая категория «мисдиминор» – наименее опасные преступления, граничащие с административными правонарушениями. Под нее подпадают противоправные действия, наказуемые минимальным сроком лишения свободы или штрафом. Если же за деяние предусмотрено наказание в виде денежного штрафа иного рода («Geldbusse»), то оно является административным проступком – нарушением общественного порядка. Такое деяние не влечет за собой уголовно-правовых последствий.

Таким образом, УК ФРГ относит к признакам преступления противоправность, виновность, наказуемость. Отсутствие в уголовном законодательстве Германии категории «общественная опасность деяния» исследователи объясняют тем, что в этом государстве основной акцент ставится на общественной опасности деятеля [Малиновский А.А., 2002].

Рассмотрев особенности разграничения преступлений, обратимся к Налоговому кодексу Германии.

Налоговыми преступлениями, в соответствии с данным документом, являются следующие:

- действия, которые преследуются налоговым законодательством;
- нелегальный импорт, экспорт или транзит товаров;
- подделка печатей или подготовительные действия, которые связаны с налоговой документацией;
- оказание помощи и склонение лица к совершению преступления, отмеченного в вышеперечисленных пунктах.

Большое внимание в Налоговом кодексе Германии уделено такому преступлению, как уклонение от уплаты налогов. Согласно статье 370 Налогового кодекса Германии, нарушитель подвергается наказанию – заключению до пяти лет лишения свободы или денежному штрафу в том случае, если:

- предоставляет налоговым органам неверную или неполную информацию, касающуюся вопросов, имеющих существенное значение для налогообложения;
- умышленно не предоставляет налоговым органам фактов, имеющих существенное значение для налогообложения;
- не применяет знаков уплаты пошлины или налоговых штампов.

Это объясняется тем, что данные преступления приводят к существенному занижению размера налоговых платежей или появлению неоправданных налоговых преимуществ (льгот) у субъекта предпринимательской деятельности или другого лица.

В особо тяжких случаях применяется заключение под стражу от шести месяцев до десяти лет лишения свободы. Согласно налоговому кодексу Германии, преступление считается особо тяжким, если преступник:

- намеренно занижает налоги в больших масшта-

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

бах или получает необоснованные налоговые льготы;
- злоупотребляет властью или находится на позиции должностного лица;
- склоняет к содействию государственных должностных лиц, которые злоупотребляют властью или своим положением;
- занижает налоги или получает необоснованные налоговые льготы, используя поддельные или подложные документы;
- является участником группы, сформированной с целью неоднократного совершения противоправных деяний, обозначенных в вышеперечисленных разделах, занижает налоги и получает необоснованные льготы или другие преимущества.

Стоит отметить, что в ст. 371 Налогового кодекса Германии определены обстоятельства, освобождающие лицо, совершившее преступление в соответствии со ст. 370 НК Германии. Такими обстоятельствами служат дополнение или исправление документов, переданных налоговым органам, или предоставление ранее скрытой информации; добровольное возмещение скрытой ранее суммы в случае применения незаконных налоговых льгот.

При этом освобождение от наказания не применяется, если:

– перед коррекцией, исправлением или дополнением информации уже назначено ответственное лицо из налоговых органов с целью проведения налоговой проверки и расследования налогового преступления или налогового правонарушения;

– когда правонарушитель или его представитель уже были уведомлены о возбуждении уголовного дела или дела об административном правонарушении;

– преступное деяние уже было полностью или частично раскрыто во время исправления, дополнения или раскрытия информации, преступник знал об этом и ожидал выявления обстоятельств дела.

Стоит отметить, что субъектом налоговой ответственности по законодательству Германии является налогоплательщик; его законный представитель; управляющий имуществом; уполномоченное должностное лицо налогоплательщика. В ч. 2 ст. 33 НК Германии отмечается, что налогоплательщиком не является лицо, которое обязано предоставлять информацию, касающуюся налоговых вопросов третьих лиц, предъявлять документы или представлять экспертное заключение.

В соответствии с абз. 1 ст. 34 Налогового кодекса Германии, законные представители физических и юридических лиц должны нести за них налоговую ответственность. Они также должны заботиться о том, чтобы налоги уплачивались из средств, которыми они управляют. Идентичные обязанности имеют, согласно абз. 3 ст. 34 НК Германии, управляющие имуществом, конкурсные управляющие при банкротстве, исполнители завещаний (душеприказчики). Такие же обязанности возложены. в соответствии со ст. 35 НК Германии, на должностных лиц налогоплательщика-организации, если они могут исполнять свои обязанности фактически или юридически.

Часть 2 Налогового кодекса Германии в ст. 377 определяет налоговые правонарушения (Tax offences) – это правонарушения, которые в соответствии с налоговым законодательством Германии, наказываются денежным штрафом.

Хотя в Германии также существует Кодекс об административных правонарушениях от 19 февраля 1987 года (Act on Regulatory Offences), законодатель в соответствии с п. 2 ст. 377 НК Германии, рекомендует руководствоваться именно положениями Налогового кодекса Германии от 2002 года. Таким образом, устанавливается приоритетность норм Налогового кодекса в отношении налоговых правонарушений и исключается их дублирование.

Рассмотрим вопрос определения и сущности административного правонарушения по законодательству Германии.

Административное правонарушение (regulatory offences), согласно Закону об административных правонарушениях Германии, представляет собой состав, предусмотренный законодательством, и предполагает наложение административного штрафа. Кроме того, немецкий законодатель считает такое деяние незаконным, даже если оно не считается общественно опасным и не является предосудительным.

В соответствии с Налоговым кодексом Германии, под налоговые правонарушения попадают следующие деяния:

– Ст. 378 «Занижение налога в результате грубой небрежности». Правонарушением является совершение по грубой неосторожности одного из действий, описанных в ст. 370 НК Германии «Уклонение от уплаты налога». В этом случае именно грубая неосторожность выступает признаком разграничения преступлений от правонарушений налогового законодательства.

Данное правонарушение может быть наказано денежным штрафом в размере до пятидесяти тысяч евро. Санкция не применяется, если правонарушитель исправляет или добавляет неверные или неполные сведения налоговому органу или предоставляет ранее пропущенные сведения, прежде чем он или его представитель были проинформированы о возбуждении уголовного или административного производства в результате противоправных действий.

– Ст. 379 «Общие незначительные налоговые махинации». Данное правонарушение признается совершенным, если лицо умышленно или по грубой неосторожности:
- не выполняет в полном объеме или в указанное время обязательство раскрывать информацию в соответствии со ст. 138 НК «Отчет о деятельности приносящий доход»;
- если только один раз или если неправильно или не полностью подготовлены документы в на-

рушение статьи 144 п. 1 или п. 2 («Экспортные пошлины»);

- не внесена или неправильно заполнена отчетность по операциям и бизнес-деятельности, что позволяет получать необоснованные налоговые льготы.

Правонарушение наказывается денежным штрафом в размере до пяти тысяч евро, если действие не подпадает под ст. 378.

– Ст. 380 «Создание препятствий для налогообложения». Правонарушение признается совершенным лицом, которое умышленно или по грубой неосторожности не выполняет в полном объеме или в указанные сроки свои обязанности предоставить налоговые платежи налоговым органам. Данное правонарушение может быть наказано денежным штрафом в размере до двадцати пяти тысяч евро.

– Ст. 383 «Незаконное получение льгот». Данное правонарушение может быть наказано денежным штрафом в размере до пятидесяти тысяч евро.

Срок давности привлечения к ответственности за налоговые правонарушения (ст. 378, 379, 380) установлен ст. 384 в пять лет.

В Налоговом кодексе Германии сгруппирован целый ряд правонарушений (offences), лежащих на грани преступного деяния (P. 377–384), Это, например, составы таких административных правонарушений, как легкомысленное занижение суммы налога, фальсификация бухгалтерской отчетности владельцем предприятия или служащим, а также уничтожение документов бухгалтерского учета. На наш взгляд, их цель – как можно более раннее пресечение уклонения от уплаты налогов.

Таким образом, на основе анализа действующего законодательства Германии, регулирующего институт юридической ответственности за налоговые правонарушения, можно выделить следующие особенности.

Во-первых, институт юридической ответственности за налоговые преступления и правонарушения закреплен не в многочисленных кодексах и законах, а только в Налоговом кодексе от 2002 года.

Во-вторых, в немецком законодательстве, а именно в Налоговом кодексе от 2002 года, содержатся основания для разграничения налоговых преступлений от налоговых административных правонарушений, что позволяет проводить четкую дифференциацию наказания, на основе степени общественной опасности, а также обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

В-третьих, в Налоговом кодексе от 2002 года предусмотрена возможность освобождения от уголовной ответственности. Например, если правонарушитель дополнит или исправит сообщённые им в налоговые органы недостоверную, неполную или ранее скрытую им информацию.

В-четвертых, суд к такой санкции, как лишение свободы по меньшей мере на один год, добавляет дополнительные санкции, а именно: лишение нарушителя права занимать определенные должности в органах государственной власти или участвовать в выборах; конфискация предметов, укрытых от налогообложения, а также транспортных средств, использовавшихся в преступных деяниях.

Литература

Act on Regulatory Offences in the version published on 19 February 1987, с последними изменениями от 7 августа 2013 // Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 602.

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.

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

Wimmer A. Straftat und Ordnungswidrigkeit // NJW. 1957.

Ермолова Н.Е., Серебренникова А.В. Уголовное право зарубежных стран. – М.: Зерцало-М, 2008

Малиновский А.А. Сравнительное правоведение в сфере уголовного права. М.: Международные отношения, 2002.

Уголовный кодекс ФРГ / Пер. с нем. А.В. Серебренниковой. М.: Зерцало-М, 2001.

LEGAL REGULATION OF LEGAL RESPONSIBILITY FOR VIOLATIONS OF TAX LEGISLATION IN THE FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY

CYRIL VASKEVICH, Candidate of Economic Sciences, attorney (119002, Moscow, Sivtsev Vrazhek, 43). E-mail: k.vaskevich@gmail.com

Summary: Features of juridical responsibility for tax violation in Federal Republic of Germany are examined by the author. Particular attention is given to the demarcation line between tax crime and tax offences. The «dual» model of differentiation is presented: a quantitative one in which the criterion of differentiation is the degree of social danger of the crimes and a qualitative one emanating from the different objects of assault.

Keywords: tax code of the Federal Republic of Germany, tax responsibility, administrative responsibility, criminal responsibility, the distinction between crimes and offences.

References

Ermolova N.E., Serebrennikova A.V. Ugolovnoe pravo zarubezhnyh stran. – M.: Zercalo-M, 2008

Malinovskij A.A. Sravnitel'noe pravovedenie v sfere ugolovnogo prava. – M.: Mezhdunarodnye otnoshenija, 2002

Ugolovnyj Kodeks FRG / Per. s nem. A.V. Serebrennikovoj. – M.: Zercalo-M, 2001