

НА КНИЖНУЮ ПОЛКУ

**НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ
ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН*****Способы взимания налогов и органы
налогового контроля в Италии**

Налоговый контроль — одна из конституционных функций государства¹. Он обеспечивает поддержание баланса между правами и обязанностями налогоплательщиков. Налоговыми органами Италии применяются следующие основные типы контроля:

— *аналитический контроль* — налоговые управления вносят корректировки в указанные в декларации данные на основе бухгалтерских записей, проводок. Его неотъемлемым условием является правильное и точное ведение бухгалтерского учета. Как правило, данная форма контроля требует проведения проверки бухгалтерских записей и всей документации предприятия;

— *индуктивный контроль* проводится, если в декларации неполностью указаны источники доходов, отсутствует ряд бухгалтерских записей, имеются серьезные нарушения правил бухгалтерского учета;

— *частичный контроль* проводится непосредственно по реестру налогоплательщиков. Примером частичного контроля может служить практика контроля доходов на основании предполагаемых коэффициентов дохода;

— *сокращенный контроль* заключается в том, что при обнаружении у налогоплательщика платежеспособности, превосходящей ту, которая указана в декларации о доходах, налоговые бюро обладают полномочиями вносить необходимые изменения в указанный совокупный доход.

* Окончание, начало см. в журнале «Международный бухгалтерский учет» № 9 (105), 2007.

¹ Ежегодно налоговые управления проверяют от 3 до 5% представляемых деклараций о доходах.

Взаимоотношения между налоговыми ведомствами и предпринимателями по прямым налогам берут начало с момента заполнения годовой декларации о доходах. Имеется несколько образцов таких деклараций, установленных в налоговой системе. Один из них представляет собой наиболее простую форму декларации о доходах. Налогоплательщик (в данном случае работающий по найму или находящийся на пенсионном обеспечении), имеющий еще и другие источники доходов и желающий воспользоваться преимуществами вычетов и скидок, заполняет этот образец и представляет его своему работодателю или в автоматизированные центры по содействию в вопросах налогообложения. Дебет и кредит на сумму налога будут непосредственно компенсированы при выдаче зарплаты, пенсии.

Другой образец является распространенной формой заполнения декларации о доходах, которая охватывает доходы, полученные в результате производственной деятельности или от владения предметами, приносящими доход. Его субъектами выступают физические лица, предприниматели и лица свободной профессии. Данный образец должен содержать сведения в четком и аналитическом порядке, например: о доходах предприятия, доходах домохозяев и землевладельцев, доходах лиц, работающих по найму и имеющих собственное дело, доходах от капитала. Здесь же указываются и все затраты, понесенные в процессе получения доходов.

Следующий образец используется применительно к доходам компаний, товариществ, которые затем будут отнесены в соответствии с долями, квотами к отдельным акционерам, членам товарищества для уплаты налогов.

Имеется и образец, который должен быть заполнен и представлен товариществами, объединяющими капиталы с ответственностью участников в пределах стоимости их вкладов.

И наконец, есть универсальный образец для всех налогоплательщиков (предпринимателей, частных лиц, частных фирм или товариществ с ограниченной ответственностью), которые перечислили определенные денежные суммы третьим лицам путем удержания налога при выплате сумм. В данном виде декларации должны быть указаны все налогоплательщики, которым были выплачены деньги, с указанием валовых сумм и сумм-нетто данных удержаний. Главной функцией данной декларации является то, что она дает возможность налоговым управлениям проводить «перекрестный» контроль между декларациями плательщиков, получающих и выдающих денежные средства.

Этапы проведения налоговых проверок представлены на рис. 7.

Традиционное уведомление о контроле со стороны налоговых органов является завершающим этапом исков по выявлению доходов, проводимых налоговыми управлениями.

На практике извещению о контроле предшествует ряд трудоемких процедур предварительного следствия, состоящих из получения сведений, рассылки вопросных листов, банковского контроля и «перекрестных» проверок. Только при условии правильного, основательного и имеющего юридическую силу предварительного следствия извещение о контроле может выдержать возражения по всем позициям при судебном разбирательстве по жалобе налогоплательщика.

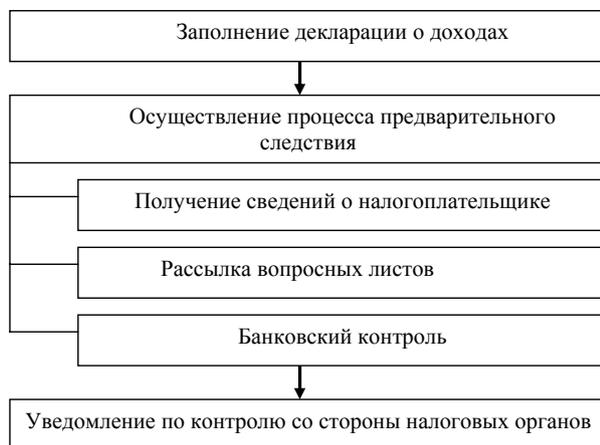


Рис. 7. Этапы проведения налоговых проверок

Закон устанавливает сроки, в течение которых налоговые управления должны уведомить налогоплательщика о предстоящем контроле его декларации. Уведомление направляется в период до 31 декабря пятого года после того, в котором была заполнена декларация. Например: декларация о доходах представлена в 1999 г. — налогоплательщик извещается о контроле до 31 декабря 2004 г.

Если декларация не представлена в установленные сроки, то уведомление о контроле направляется в период до 31 декабря шестого года после ее регистрации. Уведомление вручает специальный муниципальный уведомитель, и даже в случае отсутствия налогоплательщика уведомление считается врученным, а после регистрации отдается на хранение в муниципальный архив.

Налоговые санкции налагаются налоговыми бюро и указываются непосредственно в самом извещении о контроле или же в ряде случаев в последующем извещении.

Налоговые споры рассматриваются налоговыми комиссиями трех уровней. Рассмотрение споров обычно затягивается, и до их разрешения может пройти 5 — 6 лет. В особых случаях допускается обращение в кассационный суд. Налогоплательщик должен иметь своего представителя в комиссии. Все затраты по ведению судебного разбирательства падают на долю потерпевшей стороны. Введено и положение о предоставлении возможности налогоплательщику заранее уладить конфликт посредством подачи заявления о проведении предварительного анализа положения. До 90 % всех налоговых споров обычно выигрывают налогоплательщики.

Налоговые управления обеспечивают выполнение обязательств по уплате налогов путем их регистрации в специальном реестре, податном списке. Реестр представляет собой распоряжение, распространяющееся на всех правоспособных налогоплательщиков, относительно содержания их налоговых обязательств. Он составляется работниками местных налоговых бюро, а затем зарегистрированные в нем сведения сообщаются окружным налоговым бюро, которые следят за уведомлением налогоплательщиков и последующей уплатой налогов.

В случаях, когда уплата налогов не укладывается в установленные реестром сроки, агентства по сбору налогов могут применить меры по их

насильственному изъятию, чему предшествует уведомление о просроченных платежах. Если и после уведомления о задержке с платежами налогоплательщик не выплачивает причитающихся по налоговому реестру сумм отчислений, налоговые агентства могут наложить на его имущество арест. Имущество, на которое накладывается арест, может быть распродано на аукционе, если налогоплательщик-должник не примет мер по выплате положенных платежей.

Итальянским законодательством были введены особые правовые нормы уголовного характера по налоговым правонарушениям. Правонарушения (преступные деяния) налогового характера считаются особо тяжкими в следующих случаях:

- незаполнение декларации при доходах свыше 25 тыс. евро;
- неуказание порядка ведения бухгалтерских записей;
- выписка и использование фиктивных счетов-фактур;
- занижение размера доходов.

В таких случаях у налогоплательщика проверяется бухгалтерский учет, и все акты проверок передаются в судебные органы, которые должны на этапе предварительного следствия принять решение о передаче дела в суд².

Важная роль в системе органов, контролирующей налогообложение как юридических, так и физических лиц, принадлежит Финансовой гвардии, или налоговой полиции Италии. Она существует более 200 лет, с 1881 г. ей было поручено контролировать всю систему налогообложения страны. Современная структура и функции Финансовой гвардии установлены законом от 1959 г. Она входит в состав Министерства финансов и имеет собственную академию, училище унтер-офицеров, легион курсантов.

Взаимодействие между различными контролирующими органами осуществляется на основе сотрудничества и обмена информацией.

Партнерами информационной системы являются:

- торговая палата промышленников, работников аграрного сектора и ремесленников;
- налоговая полиция; налоговый архив и картотека налогоплательщиков;

² Интересна введенная с 1990 г. практика ответственности покупателя (клиента), предполагающая наличие у него чека при приобретении товара (услуги).

— департамент по сбору прямых налогов, департамент по учету налога на добавленную стоимость, ведомство автомобильного реестра гражданских транспортных средств.

Проверки или ревизии завершаются принятием соответствующего акта и его рассылкой департаменту по прямым налогам, департаменту по учету НДС, архиву и картотеке налогоплательщиков, отделу по учету налогов с недвижимости, местному налоговому управлению.

Таким образом, в процессе проведения проверок контролирующие органы проводят всестороннюю проверку налогоплательщика, важная роль при этом принадлежит финансовой гвардии, опыт использования которой может быть применен и в России. Большое внимание при проведении контрольных мероприятий уделяется обмену информацией между различными структурами.

Организация проведения налоговых проверок во Франции

В налоговом кодексе Франции процедуры налогового контроля в отношении предприятий и физических лиц четко разделены, что закреплено в книге налоговых процедур, представляющей собой процессуальный налоговый кодекс. По каждой процедуре налогоплательщик имеет право вносить свой протест. Многие процедуры требуют решения суда.

Осуществление проверок возложено на созданные в каждом департаменте налоговые центры, которые направляют уведомления налогоплательщикам, изучают подаваемые в добровольном порядке декларации.

Порядок проведения налогового контроля представлен на рис. 8.

Выбор предприятия, подлежащего проверке, осуществляется по многим критериям, в основе лежит анализ риска. Отбор дел для проверок осуществляется различными способами:

1) на основе изучения дел налогоплательщиков по декларациям. Декларации поступают в налоговые центры, где проверяется их формальная сторона. Затем полученная налоговыми органами информация сравнивается с данными, представленными налогоплательщиками. В настоящее время такие сопоставления осуществляются автоматически. В результате изучения деклараций сотрудники управления выявляют



Рис. 8. Порядок проведения налогового контроля во Франции

типичные нарушения и вносят соответствующие предложения;

2) поиск сторонней, внешней информации. В целях такого поиска на всех трех уровнях созданы специальные структуры, например на департаментском уровне — бригада контроля и поиска информации, на общенациональном — межрегиональные бригады. Кроме того, свои предложения вносят сотрудники, осуществляющие выездные проверки.

Отбор налогоплательщиков осуществляется на основе совокупности всей этой информации. При этом большая часть предложений о проверке исходит из налоговых центров. Структуры, занимающиеся поиском внешней информации, дают только 5 % предложений.

Осуществление проверок возложено на созданные в каждом департаменте налоговые центры. При этом налоговые работники, находясь на своих рабочих местах и работая с представленными декларациями, осуществляют камеральный контроль. Необходимо отметить, что ежегодно во Франции проверяется примерно 50 тыс. деклараций: 45 тыс. — от юридических лиц и 5 тыс. — от физических. При таком виде контроля имеющаяся в базе данных информация сравнивается с представленной декларацией; часто уже на этом этапе обнаруживаются расхождения, и инспектор обращается к налогоплательщику, требуя соответствующих объяснений. Если эти объяснения не удовлетворяют налоговую администрацию, она

может потребовать доплаты налогов либо обратиться в другие контролирующие подразделения для проведения более детального контроля.

Непосредственно касаясь данного документа, важно отметить, что во Франции действует сложная система налоговых деклараций. Прежде всего это касается малых предприятий и фермеров, а также граждан, являющихся плательщиками налога с физических лиц.

Фермеры обязаны ежегодно сообщать сведения об обороте, количестве работающих и полученной прибыли.

В отношении малых предприятий (оборот, эквивалентный сумме до 2 млн руб.) прописана их обязанность ежегодно декларировать только свой оборот. Предполагается, что прибыль составляет определенный процент от оборота в зависимости от сферы деятельности, например в торговле — 50 %. Рассчитанная таким образом прибыль облагается по ставкам подоходного налога. В то же время руководство малого предприятия, являющегося налогоплательщиком, может выбрать обычный режим обложения, в этом случае применяется та же ставка налога, что и для крупных предприятий — 33,33 %.

Представляемые предприятиями декларации, как правило, составляются с помощью аудиторских компаний или консультационных бюро.

В уведомлении о проверке, направляемом предприятию, рекомендуется присутствие при проверке аудитора. В том случае если выявится недоброкачественное аудиторское заключение, налоговые органы могут обратиться в компетентные аудиторские организации с просьбой принять меры к недобросовестной аудиторской компании, которая может быть подвергнута штрафам, не говоря о том, что ее репутация пострадает.

Для предприятий, не предоставляющих декларации, налоговые органы определяют сумму обязательств расчетным путем, исходя из данных по аналогичным предприятиям.

Если декларация представлена позже 30 дней после получения специального уведомления, считается, что она не представлена. В этих

случаях налогоплательщик теряет право на состязательную процедуру, на него ложится бремя доказательств. Сумма налога устанавливается по максимуму. Тем не менее попытки взыскать задолженность в бесспорном порядке в 80 % случаев приводит к исчезновению налогоплательщика.

Плательщики налога с физических лиц, в том числе иностранные граждане, проживающие во Франции более 6 мес. в году, обязаны ежегодно (до 1 марта) представлять декларацию с указанием поступлений в адрес всех членов семьи. Граждане должны указывать в декларации все свои доходы, в том числе в натуральной форме. Это в их интересах, поскольку при начислении пенсий в расчет принимаются только задекларированные доходы. Основанием для предоставления льгот является запись в декларации «Доход не облагается налогом».

Помимо камерального контроля, осуществляются выездные налоговые проверки. В ходе ревизии проверяющий должен встретиться с руководством предприятия, получить доступ к бухгалтерским документам. При этом продолжительность и глубина таких проверок зависят от размеров проверяемого предприятия.

К малым предприятиям с 1997 г. применяется процедура «Общая проверка малых предприятий». Минимальный срок проверки равен 2 — 3 дням. Контролеры стремятся его минимизировать, так как их прибытие нарушает нормальный ход работы предприятия, кроме того, финансовые последствия проверок таких предприятий не могут быть значительными. Ревизионный период для малых предприятий составляет год. В том случае если нет нарушений или они незначительны, проверка на этом заканчивается, в других случаях разрешено проверить еще два года. Единственное исключение касается частных лиц: срок их проверки не может превышать 12 мес.

Ревизионный период, или глубина проверки, на крупных предприятиях составляет три года. Обычно проверяются все налоги предприятия за трехлетний период. Глубину проверки можно увеличить в случае убыточности предприятия. При наличии убытка у французского предприятия за границей контролеры проверяют, не является ли причиной такого убытка скрытый перевод прибылей во Францию (трансфертное ценообразование).

Глубину проверки можно увеличить также в том случае, если есть подозрения в злостном ук-

лонении от налогов. При наличии обоснованных подозрений налоговые органы могут обратиться к двум более ранним годам, но для этого необходимо решение суда. Более чем до пяти лет нельзя увеличивать глубину проверки. Период между двумя проверками составляет обычно 4 — 5 лет. Банки проверяются раз в четыре года. Специальных положений о частоте проверок в законе нет. За редчайшими исключениями, повторные проверки в отношении одного периода обычно не проводятся.

По окончании проверки налогоплательщик получает соответствующие рекомендации по устранению выявленных в ходе проверки недостатков, что требует ответных действий с его стороны: в течение 30 дней он должен представить свои замечания. С учетом этих замечаний принимается окончательное решение по результатам проверки. В случае несогласия с решением налогоплательщик может обратиться сначала к руководителю проверяющего подразделения, а затем при неудовлетворительном решении — в суд. При этом налоговая администрация обязана в письменной форме отвечать на вопросы плательщика. Эти ответы он может использовать для своей защиты в суде.

Налоговые проверки с выездом на место подчиняются определенным строгим правилам. Так, налогоплательщик должен быть предупрежден о ней как минимум за восемь дней, для того чтобы иметь время на подготовку. При этом плательщик может обратиться за помощью к специалистам. Без предупреждения внезапная проверка может быть проведена лишь при наличии достоверной информации о том, что предприятие уклоняется от уплаты налогов.

Кроме того, на всех предприятиях может проводиться точечная (тематическая) проверка, когда проверяется какой-либо один налог или один из конкретных вопросов, например, применение налоговых льгот. Проверку проводит, как правило, один человек, реже — два специалиста: один по бухгалтерскому учету, другой по информатике (на общенациональном уровне действуют семь бригад по информатике). Повторные проверки в отношении того же периода или того же вопроса не применяются, кроме случаев установления нарушений уголовного характера.

В ходе контроля в девяти из десяти случаев выявляется, что декларации небезупречны, в

результате налоговые органы применяют различные санкции. За просрочку подачи декларации взимается 9% в год от просроченной суммы. При выявлении умышленных действий по сокрытию доходов, при представлении неправильных бухгалтерских данных штраф может составлять до 80% от суммы налога. При регулярном невыполнении плательщиком своих обязанностей налоги могут быть взысканы в бесспорном порядке с обращением взыскания на счета налогоплательщика. При выявлении особо изощренных способов уклонения от налогов, при противодействии проверке со стороны плательщика налоговая администрация помимо административного наказания может выступить с предложением уголовного преследования. Уголовное наказание носит символический характер, но к этой мере прибегают все чаще, при этом обвинение в уклонении от уплаты налогов предъявляется лично руководителю.

Иногда предприятия не могут заплатить налоги в связи с финансовыми трудностями. При этом, если речь идет об экономически здоровом предприятии, независимо от его размера, налоговые органы помогают преодолеть затруднения. Таким предприятиям предоставляется отсрочка (на период от нескольких месяцев до нескольких лет), рассрочка уплаты налога. Если же речь идет об экономически несостоятельном предприятии, никаких льгот не предоставляется; предприятие может быть ликвидировано.

Решение таких вопросов находится в компетенции специального совета, который имеется в каждом департаменте.

Налоговая амнистия, по мнению специалистов Главного налогового управления, должна применяться очень редко, при этом должна быть обеспечена определенная выгода для государства.

Организация налогового контроля в Японии

Система декларирования в Японии внедрялась с большим трудом в послевоенные годы под влиянием налоговой системы США. По признанию самих японцев, за прошедшее время декларирование достаточно прочно внедрилось в сознание налогоплательщиков³.

³ До 1947 г. в Японии о самостоятельном отчете перед государством и речи не было — применялась система официальной оценки налоговых сумм.

После проведения налоговой реформы для Японии стало актуальным, чтобы налогоплательщики осознавали ответственность за наполнение бюджета, обладали знаниями налогового законодательства, а также навыками бухгалтерского учета.

В Японии действует примерно такой же порядок подачи декларации и документальной проверки правильности исчисления и уплаты налогов, как и в России. Так, физические лица в Японии, так же как и в России, отчитываются сразу по окончании года (японцы — с 15 февраля по 15 марта, россияне — с 1 января по 1 апреля).

В Японии сложилась система «синих» деклараций, которые, как лакмусовая бумажка, отражают степень доверия налоговых властей к исправным плательщикам взносов в бюджет. Обладание правом заполнять синие бланки налагает на них особую ответственность, но, с другой стороны, дает определенные льготы по сравнению с другими декларантами. Ответственность заключается в ведении бухгалтерских книг и постоянных бухгалтерских счетов, соответствующих определенным стандартам. Таким видом доверия у налоговых органов пользуются в настоящее время 50% налогоплательщиков — физических и юридических лиц.

Методы проверки, имеющиеся в арсенале налоговых органов Японии, различны в зависимости от типа и масштаба контролируемого бизнеса. Они могут проводиться как по месту нахождения налогоплательщика, так и на территории налогового органа. Проверкам подвергаются, как правило, крупные корпорации или лица, ведущие роскошный образ жизни, не соответствующий их официальным доходам.

В случае возникновения обоснованных подозрений в уклонении от уплаты налога или сокрытии части дохода проводится проверочное расследование обстоятельств нарушения налогового законодательства. При установлении фактов, указывающих на признаки налогового преступления, проводится уголовно-процессуальное расследование дела следователем налогового управления с разрешения суда. Налоговые следователи работают в каждом налоговом управлении и в своей деятельности подконтрольны и подотчетны руководителям налоговых органов. Прокурор не наделен правом процессуального контроля деятельности налоговых следователей. Наряду с довольно жесткой системой налогового

контроля, законодательством Японии созданы эффективные механизмы защиты законных интересов налогоплательщиков. Установлены две формы обжалования решений и действий налоговых органов: служебный и судебный.

Первичное обращение налогоплательщика с жалобой в налоговый орган в порядке служебной защиты своих прав называется требованием для пересмотра. Срок подачи такого требования — два месяца после принятия первичного решения по делу. Проверку законности и обоснованности оспариваемого решения (действия) обязано проводить должностное лицо, не участвующее в принятии первичного решения по делу, либо штатный проверяющий (есть такая должность в крупных управлениях). Если налогоплательщика не удовлетворяет решение, принятое по его требованию для пересмотра, он вправе обратиться в вышестоящий налоговый орган или в суд с требованием расследования, которое может быть подано в вышестоящий налоговый орган в течение месяца после получения решения по его требованию для пересмотра или в Национальный налоговый суд в течение двух месяцев, считая с этой же даты. Налогоплательщик вправе обжаловать решение налогового суда в обычном гражданском суде.

Организация налогового контроля в Великобритании

В связи с повсеместным распространением компьютерной техники в последние годы министерство финансов Великобритании получило возможность использовать специальные права в области налогового контроля. Служащие управления таможенных пошлин и акцизов имеют доступ к компьютерам, используемым клиентами, возможность работы на этих компьютерах с целью проверки информации и право использовать помощь сотрудников проверяемой фирмы.

Налог на добавленную стоимость в Великобритании входит в компетенцию управления таможенных пошлин и акцизов Министерства финансов. Предприниматель должен ежеквартально заполнять налоговую декларацию и переводить налог в управление или получать возмещение переплаченных сумм. В конце соответствующего квартала налоговая служба рассылает формы налоговых деклараций для заполнения, которые

должны вернуться в соответствующее управление в 30-дневный срок после окончания квартала. Если возникает налоговое обязательство, оно должно быть погашено одновременно.

Управление таможенных пошлин и акцизов допускает также заполнение деклараций раз в год. В частности, такое предусмотрено для предприятий мелкого бизнеса, ограниченных в персонале, для которых заполнение ежеквартальных деклараций представляет большую сложность.

Предусматривается также месячное заполнение налоговых деклараций. Это удобно в том случае, если зарегистрированное лицо вынуждено часто обращаться в управление за возмещением уплаченного налога. Как правило, это происходит при постоянных экспортных операциях.

Если платеж осуществляется с помощью банковского перевода (используя жиробанковские операции, телеграфные переводы), министерство предоставляет дополнительный срок (семь дней) для завершения всех технических операций по уплате налога. Такой срок необходим для того, чтобы переводимая сумма была кредитована на банковский счет министерства. Плательщику, однако, следует убедиться, что выданные им поручения осуществлены надлежащим образом. При расчете суммы налога, подлежащей переводу в управление таможенных пошлин и акцизов, плательщику разрешено вычитать сумму налога, взысканного с него при покупке товаров, и выплачивать лишь разницу.

Если же в каком-либо из кварталов вычитаемая сумма значительна и превосходит налог, подлежащий переводу, управление выплачивает эту разницу в 10-дневный срок после получения декларации.

Поскольку налогообложение осуществляется по принципу самообложения, служащие управления таможенных пошлин и акцизов осуществляют регулярные проверки с интервалами от года до девяти лет. Однако для крупных предпринимателей проверки могут производиться ежемесячно. Вся документация должна сохраняться в течение шести лет. Специальных форм для ведения учетных книг не существует. Единственным требованием, предъявляемым к торговцам, является простота оформления и доступность проверки записей. Для их подтверждения необходимо сохранять ваучеры (счета) и счета-фактуры.

Споры по налогу на добавленную стоимость между торговцами и налоговыми органами раз-

решаются по заявлению в трибунал, созданный специально для этих целей и представляющий собой независимый орган.

Если решение спора не найдено, то дело передается в верховный суд. В случае споров, возникших между законодательствами Великобритании и ЕС, дело рассматривается в Европейском суде в Страсбурге. Порядок обращения в судебные инстанции подробно оговорен в законодательстве.

Законодательством предусмотрены меры наказания за различные нарушения, в частности за определенные уголовные преступления, обман и мошенничество, задержку регистрации, несанкционированные выписки документов для целей уплаты налога на добавленную стоимость (ранее срока регистрации), за нарушения, связанные с оформлением налоговых обязательств, нарушение установленных правил.

Наказание за уголовное преступление предусматривает трехкратное возмещение налога и заключение от шести месяцев до семи лет в зависимости от обстоятельств дела. Мошенничество наказывается возмещением положенной суммы налога. За задержку регистрации предусмотрен штраф в размере 30% налога. Такой же штраф уплачивают виновные за несанкционированное взимание налога. Для других видов нарушений также существуют специальные правила взимания штрафов.

В настоящее время законодательство Великобритании не содержит единого и четкого определения понятия «уклонение от уплаты налогов», вследствие чего правительство вынуждено вносить изменения в действующее законодательство при рассмотрении каждого конкретного дела, зачастую при этом обращаясь в суд и неся значительные судебные издержки⁴.

Налоговые органы в отношении юридических лиц, особенно крупных компаний, все чаще используют тактику запугивания, чтобы убедиться в том, что они в полной мере выполняют обязательства перед министерством финансов. Они звонят руководству расположенных в Великобритании международных компаний, предупреждают о

⁴ По информации Financial Times, в результате уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость бюджет Великобритании теряет ежегодно до 3 млрд фунтов стерлингов, в то время как уклонение от уплаты прямых налогов обходится бюджету в 10 млрд. Ожидается, что казначейство представит законопроект, направленный на борьбу с разнообразными схемами уклонений от налогообложения.

штрафах на случай, если они решат завершить проект и покинуть страну, и напоминают руководству об их личных налоговых обязательствах.

Несколько компаний, находящихся под общим контролем, могут регистрироваться в управлении как группа для целей обложения налогом на добавленную стоимость. В этом случае заполняется единая декларация, а сделки между членами группы не подлежат обложению.

Регистрация осуществляется по месту деятельности. Регистрации подлежит лицо (физическое и юридическое), а не деятельность. Если это лицо ведет несколько видов деятельности, оно подлежит регистрации один раз. Когда компания представляет самостоятельную единицу по отношению к лицам, владеющим ею, например лицо может осуществлять деятельность, отличающуюся от той, которую ведет контролируемая им компания, то в этом случае регистрации подлежит и компания, и лицо. Лицо, осуществляющее ту или иную деятельность, несет ответственность за своевременную регистрацию. В отношении физических лиц осуществляются постоянные проверки налоговых деклараций, соответствие места жительства и фамилии.

Ответственность за налоговые правонарушения

Ключевым критерием отнесения того или иного противоправного деяния к разряду экономических преступлений является объект посягательства. Такие преступления наносят ущерб экономике государства в целом или отдельным секторам экономики, а также предпринимательской деятельности. Среди наиболее существенных негативных последствий уклонения от уплаты налогов следует выделить следующие:

— недополучение казной налоговых сборов приводит к сокращению доходной части государственного бюджета и росту его дефицита;

— неуплата отдельными предприятиями налоговых обязательств в полном объеме ставит субъекты хозяйственной деятельности в неравное положение и искажает истинную картину рыночной экономики;

— нарушается принцип социальной справедливости, поскольку возникает дополнительное налоговое бремя для того, кто исправно выполняет свои налоговые обязательства.

Ущерб, причиненный такого рода преступлениями государству, может быть экономическим и моральным.

В количественном отношении наиболее полно учитывается экономический ущерб. Говоря о моральном ущербе от экономической преступности, исследователи считают, что такая преступность разлагает общество, подрывает веру граждан в дееспособность государственных институтов и учреждений, в возможность четко получать прибыль и участвовать в конкуренции⁵.

К **собственно налоговым преступлениям** законодательство зарубежных стран относит нарушения по уплате различных налогов, а также таможенные правонарушения, прямо или опосредованно связанные с уплатой таможенной пошлины, являющейся разновидностью косвенных налогов.

В ряде стран к числу налоговых преступлений относят не только действия лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, но и злоупотребления должностных лиц и работников налоговой службы.

Особенность зарубежного налогового законодательства состоит в том, что в ряде стран уголовная ответственность за налоговые правонарушения установлена не нормами уголовных законов, а нормативными правовыми актами, входящими в систему налогового законодательства.

В США на уровне федерации ответственность за налоговые преступления регулируется законодательством, кодифицированным в разд. 26 Свода законов США. Ответственность за уклонение от уплаты налогов в пользу штатов и местных налогов регулируется соответствующими законами штатов.

В Японии ответственность за налоговые преступления предусмотрена в многочисленных актах так называемого уголовно-административного законодательства: в Законе о взимании государственных налогов 1959 г., Законе о подоходном налоге 1947 г., Законе о налоге с юридических лиц 1947 г.

Общий налоговый кодекс Франции представляет собой весьма подробный кодифицированный акт, с помощью которого регулируются налоговые отношения. Он является сводом неуголовных законов, куда помещено несколько положений,

⁵ «Интернационализация» преступной деятельности в экономической сфере, отчетливо наметившаяся еще в конце 1960-х гг., привела к тому, что ущерб от одного преступления может наноситься национальным экономикам нескольких государств.

которыми устанавливается ответственность лица, совершившего уклонение от налогов.

Действующее налоговое законодательство Германии состоит из трех сводов законов: налоговые законы и 15 специальных законов, регулирующих данную сферу; экономические законы — всего 5; законы о недвижимом имуществе — их число равно 6. С учетом предмета нашего исследования наибольший интерес представляет Порядок налогообложения, состоящий из 415 статей, содержащих в том числе и уголовно-правовые нормы, представляющие законную основу борьбы с различными формами уклонения от налогов в Германии. Несмотря на то, что практически все составы налоговых преступлений определены в Положении о налогах, уголовный кодекс Германии все же содержит несколько норм, входящих в систему налогового деликтного права. Речь идет, **во-первых**, об ответственности должностных лиц, которые завышают размер налогов; **во-вторых**, о нарушении налоговой тайны; **в-третьих**, об ответственности за подделку и подготовку подделки знаков оплаты, в том числе таможенных пошлин и иных налогов, взимаемых таможенными органами.

В Великобритании законодательство об ответственности за налоговые правонарушения не систематизировано. Деликтные налогово-правовые нормы могут содержаться как в финансовых законах, так и в законах, регулирующих отдельные аспекты налоговых отношений.

В Испании уголовно-правовая ответственность за налоговые правонарушения может устанавливаться как в формальных законах, принимаемых Генеральными Кортесами и санкционируемых главой государства, так и в материальных законах, принимаемых другими государственными органами в делегированных законах, законодательных декретах, ордонансах или чрезвычайных законах.

Несистематизированным является и законодательство об ответственности за налоговые преступления в Италии. Соответствующие нормы могут содержаться в законах, декретах-законах, декретах президента республики.

Применяющиеся в развивающихся странах системы законодательства, регулирующие ответственность за налоговые преступления, могут быть условно сведены к трем наиболее часто встречающимся вариантам: нормы содержатся

в уголовном кодексе, в специальных уголовных законах, смешанный вариант.

В странах континентальной системы права налоговые правонарушения, за которые предусмотрена ответственность, по тяжести содеянного делятся на преступления и уголовные проступки (во Франции — на преступления, уголовные деликты и уголовные проступки). В основе такого деления лежат предусмотренные санкции.

Так, в общих положениях ст. 389 Порядка налогообложения Германии под заголовком «Налоговые преступления» перечислены следующие виды налоговых уголовных деяний, предусмотренных в немецком законодательстве:

- преступления, наказуемые в соответствии с налоговыми законами;
- контрабанда запрещенным товаром;
- фальсификация стоимостных знаков и ее подготовка, если преступление относится к налоговым преступлениям;
- предоставление привилегий лицу, совершившему преступления, предусмотренные пп. 1 — 3.

Кроме того, п. 2 ст. 380 Порядка налогообложения предусматривает, что «на налоговые преступления распространяются общие законы уголовного права, если уголовными постановлениями налоговых законов не предусмотрено иное».

В п. 3 этой статьи содержатся четыре квалифицированные формы уклонения от налогов. Наказание от шести месяцев до 10 лет лишения свободы назначается лицу, которое: а) в грубых корыстных целях в большом объеме занижает налоги или получает необоснованные налоговые льготы; б) как должностное лицо злоупотребляет своими полномочиями или своим положением; в) прибегает к помощи какого-либо должностного лица, которое злоупотребляет своими полномочиями или своим положением; г) используя фальсифицированные или поддельные доказательства, постоянно занижает налоги или получает налоговые привилегии.

Особой отличительной чертой немецкого уголовного налогового законодательства можно считать содержащиеся в п. 5 ст. 370 Порядка налогообложения решение, которое расширяет объект защиты от уклонения от налогов в отношении товаров, ввоз, вывоз и транзит которых запрещены.

Уклонение от налогов как уголовное преступление в Германии описывается в ст. 370 По-

рядка налогообложения. Согласно этой статье денежный штраф или наказание в виде пяти лет лишения свободы предусмотрено для лица, которое совершило одно из следующих деяний: 1) представило в налоговые органы неточные или неполные сведения о фактах, относящихся к налогам; 2) вопреки своей обязанности не сообщило налоговым органам о фактах, значимых для налогообложения; 3) вопреки своей обязанности пропускает или допускает использование налоговых знаков или налоговых марок с целью получения необоснованных налоговых льгот для себя или иного лица. Законодатель предусматривает также наказание и за попытку вышеперечисленных действий.

Налоговые преступления в Италии наказываются лишением свободы и штрафом, а совершение уголовных проступков может повлечь за собой применение ареста и возмещение убытков. Мошеннические действия всегда являются основанием для квалификации деяния не как проступка, а как преступления.

В Испании налоговые правонарушения, влекущие за собой уголовную ответственность, могут быть деликтами — деяниями, влекущими за собой тяжкие наказания, и уголовными проступками, за которые предусматриваются легкие наказания. Процедура разбирательства уголовных проступков носит упрощенный характер и осуществляется, как правило, устно.

Преступления во Франции влекут за собой уголовные наказания (лишение гражданских прав, ссылку, лишение свободы), деликты — исправительные наказания (арест и штраф).

Традиционным для англосаксонской системы права является деление преступных деяний на более тяжкие — фелонии и менее тяжкие преступления — мисдиминоры. В Великобритании все преступления делятся на арестные и неарестные. В США фелониями признаются деяния, наказуемые смертной казнью или лишением свободы в тюрьме штата, а мисдиминорами — деяния, наказуемые штрафом или лишением свободы в местной тюрьме.

Анализируя законодательство зарубежных стран по вопросам санкций за налоговые правонарушения, можно выявить два основных подхода.

Американский подход характеризуется применением жестких санкций за налоговые правонарушения, криминализацией значительного коли-

чества налоговых деликтов. Жесткость санкций за налоговые преступления в законодательстве США достигается не только использованием такого уголовного наказания, как тюремное заключение, но и комбинированием штрафных санкций, способным вызвать ощутимые материальные последствия для правонарушителя.

В кодексе о внутренних доходах предусматривается возможность наложения на правонарушителя комбинированного штрафа за уплату налога не в полном объеме: 5 % от неуплаченной суммы и 50 % от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк. Вторая часть штрафной санкции нацелена прежде всего на обеспечение действенности наказания и избежания профанации воздействия на правонарушителя штрафом: нередко абсолютный размер штрафов несоизмеримо мал по сравнению с тем доходом, который налогоплательщик может получить в случае выгодного вложения неуплаченных налоговых сумм. Привязка суммы штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм позволяет предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а вкладывать сэкономленные таким образом средства в оборот и получать доходы, на много порядков превышающие размеры установленных законом санкций.

Вторая тенденция зарубежного законодательства в вопросе установления налоговых санкций — так называемый **европейский подход** — отличается более гуманным отношением к нарушителям налоговых предписаний. Одним из направлений реформирования налогового законодательства европейских государств является декриминализация ряда налоговых деликтов. Уголовные наказания нередко заменяются различными доплатами к налогам, установленными не судами, а административными органами. Повторное совершение налогового правонарушения одним и тем же лицом приводит к значительному увеличению размера штрафных санкций. Например, за представление бухгалтерского отчета с искажением части суммы, подлежащей налогообложению (при условии, что искажение превышает 1 000 евро или 1/10 доходов), французским Общим кодексом о налогах в качестве наказания предусмотрен штраф от 5 тыс. до 250 тыс. евро и/или тюремное заключение на срок от года до пяти лет. В случае повторного совершения правонарушения

в течение пяти лет виновное лицо наказывается штрафом от 15 тыс. до 700 тыс. евро и тюремным заключением на срок от 4 до 10 лет.

Наряду с основными санкциями за налоговые преступления могут применяться и различные дополнительные санкции. Неплательщиков налогов суд может лишить водительских прав, а также права коммерческой деятельности. Налоговое законодательство может предусматривать многочисленные способы опосредованного воздействия на нарушения налоговых норм, суть которых состоит в использовании в интересах казны практики занижения налогоплательщиком оценки объекта налогообложения. Так, в ряде стран за налоговой администрацией закрепляется право преимущественной покупки товара, если в декларации указана явно заниженная стоимость. Другая ситуация: суд должен установить размер возмещения за ущерб, причиненный имуществу налогоплательщика. За основу судья может взять налоговую декларацию и, если налогоплательщик занизил в ней стоимость своего имущества, то и получаемая им в порядке возмещения за причиненный ущерб сумма будет меньше реальной стоимости имущества.

В целях повышения эффективности уголовных санкций за налоговые правонарушения законодательство устанавливает особый порядок придания гласности судебным приговорам и оповещения общественности о наказании неплательщиков налогов.

Характерной особенностью уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в странах англосаксонской системы права является то обстоятельство, что она наступает не только для физических, но и для юридических лиц.

В контексте ответственности юридических лиц за налоговые и иные экономические преступления на передний план выступает проблема ответственности администрации корпорации, ее главы и служащих. Подходы к ее решению в национальных законодательствах стран различны.

Наиболее жесткую позицию по этому поводу заняли США. Гражданско-правовая теория исключительной ответственности, в соответствии с которой главе корпорации могут вменяться в вину преступления, совершенные его служащими (принцип ответственности третьих лиц), перенесена и в уголовное право США. Корпорация может признаваться ответственной за пресле-

дующие в уголовном порядке действия своих служащих, когда последние в рамках своих служебных обязанностей совершают преступления с целью принести выгоду корпорации (при этом сами виновные служащие понесут персональную ответственность).

Судебная практика исходит из того, что точная идентификация лица, совершившего преступление для корпорации, определение его места в иерархии корпорации не являются обязательным условием признания корпорации виновной. Даже если конкретный исполнитель был оправдан, суд может признать корпорацию виновной. Корпорация может быть оправдана, если суд установит, что действия исполнителя были направлены на получение личной выгоды, а не прибыли для корпорации.

Другой существенной характеристикой налогового законодательства западных стран является закрепление в законе отдельных случаев освобождения от ответственности.

На этот раз за примером обратимся к немецкому законодательству. Освобождение от наказания за совершенное уголовное преступление по уклонению от налогов предусмотрено в ст. 371 Порядка налогообложения Германии. Однако в отличие от других фискальных систем, где обобщенно перечисляются только условия, при которых лицо, совершившее уголовное преступление по уклонению от налогов, может быть освобождено от наказания, законодатель в п. 2 ст. 371 перечисляет также и ситуации, когда освобождение от штрафных санкций недопустимо.

Согласно этому пункту освобождение не предусматривается в следующих случаях:

1) перед объявлением, дополнением или дополнительным представлением данных о доходах, если должностное лицо налогового органа должно осуществить налоговый контроль или расследовать какое-либо налоговое преступление или проступок или если виновный или его представитель был уличен в открытии против него уголовного процесса или процесса по штрафным санкциям за правонарушение;

2) преступление во время объявления, дополнения или дополнительного представления данных о доходах уже было полностью или частично раскрыто, причем виновный об этом знал или должен был это учесть при профессиональной оценке фактического состояния.

В отношении применения института освобождения от наказания законодатель предусматривает три возможности:

— самостоятельное представление сокрытого от налога запрещенного товара. От наказания освобождается лицо, которое в случаях, указанных в ст. 370 Порядка налогообложения, сообщило налоговым органам неточные или неполные сведения, дополняет их или дополнительно декларирует упущенные факты;

— если уже занижены налоги или получены налоговые льготы; тогда участник этих действий не подвергается наказанию, а только обязан возместить утраченные в свою пользу суммы налога в определенный срок;

— если декларация представляется своевременно и по установленным правилам, в этом случае третье лицо, обязанное указать соответствующие сведения, но не сделавшее этого или указавшее их не полностью или неточно, уголовно не преследуется, за исключением тех случаев, когда в отношении данного лица или его представителя уже проводились уголовные процессы или процессы по наложению штрафных санкций за правонарушение.

Уклонение от уплаты налогов — наиболее распространенный вид налоговых правонарушений. Оно может происходить в различных формах: непредставление информации о доходах в налоговые органы, использование поддельных документов с целью сокрытия реальных доходов, незаконное использование предприятиями налоговых льгот, несвоевременная уплата или непредставление документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. При уклонении от уплаты налогов налогоплательщик стремится уменьшить свои налоговые обязательства способами, запрещенными законом.