

ШТРАФ ЗА НЕУПЛАТУ НАЛОГА И ПРИНЦИП «NON BIS IN IDEM»*

М. Карфикова

Карлов университет, г. Прага, Чехия

Информация о статье

Дата поступления –

29 июня 2017 г.

Дата принятия в печать –

10 июля 2017 г.

Дата онлайн-размещения –

30 сентября 2017 г.

В статье рассматриваются проблемы правового регулирования налоговых процедур, закрепленных в Налогово-процессуальном кодексе Чешской Республики. Особое внимание уделяется штрафам за неуплату налога в контексте принципа “non bis in idem”.

Ключевые слова

Публичное право, налоговое законодательство, налоговое процессуальное право, налоги, налоговое законодательство, Налоговый кодекс, налоговый штраф, Чехия

TAX PENALTY PAYMENT AND THE “NON BIS IN IDEM” PRINCIPLE

Marie Karfíková

Charles University, Prague, Czech Republic

Article info

Received – 2017 June 29

Accepted – 2017 July 10

Available online – 2017 September 30

The subject. This paper deals with problems related to tax law with a special focus on legal regulation of the tax procedure contained in the Czech Tax Procedure Code. Attention is paid in particular to tax penalty payments and the “non bis in idem” principle.

The purpose to identify ratio between penalty payments in tax procedure and in criminal procedure in context of “non bis in idem” principle.

The methodological basis of the article is analysis of legislation and court practice of Czech republic, Austria, European Union, including formal legal analysis, comparative analysis, synthesis, systematic approach.

Keywords

Public Law, Tax Law, Tax Procedure Law, Taxes, Tax Laws, Tax Procedure Code, Tax Penalty Payment, Czech Republic

The results and scope of application. The existing case law of the Czech criminal courts and of the Supreme Court was based on the legal opinion that a penalty payment imposed by the tax administration in a tax procedure constitutes no punishment, i.e. it is no sanction of criminal nature, so that even the final (enforceable) decision of the tax administration does not create a “ne bis in idem”¹ barrier in relation to criminal sanctions for the same taxes-related non-compliant action (tax evasion) in respect of the penalty payment imposed by the tax administration.

Conclusions. It would probably be advisable for the legislation to amend the relevant provisions of the Tax Procedure Code in a way that the tax authorities concentrate within the limits of their powers on proper tax collection and that the law enforcement authorities are authorized to punishments for deliberate tax evasion. A suggested amendment may therefore be the removal of the penalty payments from the Tax Procedure Code as the default interest itself is sufficient instrument enough to penalize the taxpayers. Another option is

* Статья подготовлена в рамках проекта “PROGRES Q02 – Publicization of Law in European and International Comparison”, который реализуется юридическим факультетом Карлова университета в 2017 г.

¹ **Ne bis in idem** is a legal principle meaning “not twice in the same [thing]”, leading to the postulate that no legal action (decision, sanction) can be instituted twice in the same matter.

to keep the tax penalty payment in the Tax Procedure Code, but its imposition would only be considered after making sure that the result of any criminal proceedings does not constitute a “ne bis in idem” prohibition within the meaning of Art. 40 (5) of the Charter and Art. 4 (1) of the Protocol No. 7 to the Convention, Section 11 (1) f), g), h), (2) and Section 11a of the Code of Criminal Procedure.

1. Введение

В целях соответствия изменившимся с 1989 г. общественным отношениям в Чехии были введены новая система налогов¹ и новое процедурное регулирование на уровне закона² (до того подобные вопросы регулировались постановлениями³), вступившие в силу с 1 января 1993 г. В настоящее время «налоговый процесс» также регулируется законом, а именно Налогово-процессуальным кодексом, который вступил в силу с 1 января 2011 г.⁴ Анализ действующих процедурных норм (в кодексе содержится 266 статей) позволяет заявить, что процессуально-правовое регулирование теперь является полным и кодифицированным. Положения, касающиеся оплаты налоговых штрафов, содержатся в части четвертой Налогово-процессуального кодекса, озаглавленной «Последствия нарушений в сфере налогового администрирования», а именно в ее ст. 251. В дополнение к пени (часто применяемой санкции в остальных европейских странах, отражающей «цену денег», которые государство хочет получить за просрочку налогового платежа) в Чехии налогоплательщики в качестве штрафа должны заплатить значительно большую сумму – 20 % от суммы налогов, доначисленных по сравнению с известными (задекларированными) налоговыми обязательствами.

Существующая практика чешских уголовных судов и Верховного Суда Чехии основывается на правовой позиции, согласно которой штрафные санкции, наложенные налоговой администрацией в рамках налогового процесса, не считаются наказанием, т. е. санкцией уголовно-правового характера. Поэтому даже наличие окончательного (вступившего в законную силу) решения налогового органа о наложении штрафа не создает ситуации двойного

привлечения к ответственности “*non bis in idem*”⁵ при назначении уголовного наказания за деяния, связанные с неуплатой тех же налогов за идентичный период⁶.

Верховный Суд разъяснил, что уплата штрафа в соответствии со ст. 376 Закона № 337/1992 Сб. «Об администрировании налогов и сборов» имеет восстановительную, а не санкционную природу. Согласно правовой позиции Суда, это финансовое последствие, связанное с исчислением налога, т. е. по своей природе денежное взыскание за некорректно составленную налоговую декларацию, а не уголовное наказание (санкция). Таким образом, штраф был наложен в результате невыполнения обязанности по подаче налоговой декларации с правильно определенной суммой налога, которая возложена на налогоплательщика, ответственного за заполнение налоговой декларации и правильную оценку собственных налоговых обязательств.

2. Сущность принципа “*non bis in idem*”

2.1. Общие положения

Принцип “*non bis in idem*” запрещает повторное преследование обвиняемого за одно и то же деяние и применяется, когда по конкретному делу было принято окончательное решение. Необходимо разъяснить используемые термины. Прежде всего, речь идет о тождестве действий, т. е. о том, является ли деяние, которое было предметом рассмотрения в предыдущей процедуре, идентичным деянию, за которое лицо в уголовно-процессуальном порядке привлекается к ответственности второй раз. Кроме того, необходимо учитывать также идентичность обвиняемого в рамках первого и второго уголовного дела. И наконец, последний вопрос, на который

¹ Act No. 212/1992 Coll., on the Tax System as amended

² Act No. 337/1992 Coll., on Administration of Taxes and Fees, as amended (далее – Закон об администрировании налогов и сборов).

³ Decree No. 16/1962 Sb., on Proceedings in Matters of Taxes and Fees, as amended.

⁴ Act No. 280/2009 Coll., the Tax Procedure Code, as amended.

⁵ Правовой принцип (буквально ‘нельзя дважды за одно и то же’), означающий, что никакие юридические санкции не могут быть применены дважды в отношении одного и того же дела.

⁶ См., например: Resolution of the Supreme Court of 2 July 2014, ref. No. 5 Tdo 749/2014.

нужно ответить: какое решение является препятствием для повторного привлечения к ответственности (*“res iudicata”*), как и когда оно вынесено и в какой момент решение вступает в юридическую силу и становится обязательным? Сила *res iudicata* тесно связана с принципом *“non bis in idem”*, этот принцип на самом деле значительно влияет на силу *res iudicata* в материальном аспекте. Запрет дальнейшего уголовного преследования обвиняемого за одно и то же действие существует, пока есть препятствие в виде окончательного решения по делу. Этот запрет теряет силу только после устранения препятствия (окончательного решения), потому что тогда можно продолжить первоначальное разбирательство. Препятствия должны быть устранены с применением соответствующих процедур, что является другой проблемой, затронутой на следующих страницах.

2.2. Налоговый процесс

Высший административный суд принял решение от 19 февраля 2015 г. № 4 Afs 210/2014–28, по делу заявителя *Odeř Agrar k. s.*, идентификационный номер: 26402637, с зарегистрированным офисом по *Odeř 40*, *Hrozňetín*, в лице Яна Чапека, налогового консультанта в *Ernst & Young, s. r. o.*, местонахождение *Na Florenci 2116/15, Prague 1*, к ответчику: *Odvolací finanční ředitelství* (Апелляционной финансовой дирекции), местонахождение *Masarykova 31, Brno*, в рамках рассмотрения кассационной жалобы ответчика на решение Регионального суда в г. Пльзень от 28 августа 2014 г. № 30 Af 5/2013 – 41, которым передал дело на рассмотрение Расширенной палаты Высшего административного суда Чехии. Палата решила: хотя уплата штрафа в соответствии со ст. 376 Закона об администрировании налогов и сборов, ст. 251 (1) Налогово-процессуального кодекса является понятием из сферы налогового права, учитывая позиции прецедентного права Европейского Суда по правам человека и принимая во внимание принцип верховенства права в демократическом

государстве, который базируется на уважении основных прав и свобод человека и выполнении международных обязательств (ст. 1 Конституции Чехии⁷), следует сделать вывод, что уплата штрафа является наказанием *sui generis*. Исходя из всех вышеизложенных соображений, палата пришла к выводу, что институт уплаты штрафов в соответствии со ст. 376 Закона об администрировании налогов и сборов (в редакции, действующей по состоянию на 1 января 2007 г.), в отличие от института уплаты штрафа, в соответствии со ст. 63 указанного закона (в редакции до 31 декабря 2006 г.) имеет характер наказания за нарушения при уплате налога. Хотя институт входит в систему налогового права, суд с учетом вышеизложенного пришел к выводу, что указанный институт имеет уголовно-правовую природу, является объектом гарантий, предусмотренных ст. 40 (6) Хартии⁸ и ст. 6 и 7 Конвенции о защите прав человека и основных свобод⁹.

Расширенная палата Высшего административного суда Чехии в Постановлении от 24 ноября 2015 г., No. 4 Afs 210/2014-57 (сейчас широко обсуждается учеными и профессионалами) указала, что уплата налогового штрафа согласно ст. 376 Закона об администрировании налогов и сборов (в редакции, действующей с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2010 г.) и ст. 251 Налогово-процессуального кодекса носит характер наказания; это неизбежно влечет за собой применение ст. 40 (6) Хартии и ст. 6 и 7 Конвенции о защите прав человека и основных свобод. Решение Высшего административного суда было инициировано коллегией (из трех членов) этого суда в свете изменений в прецедентном праве Европейского Суда по правам человека относительно характера налоговых санкций.

Кроме того, на наш взгляд, следует отметить, что, учитывая принцип *“non bis in idem”*, применимыми к данной ситуации являются не положения ст. 40 (6) Хартии¹⁰, о которых говорится в вышеупомянутом решении Высшего административного

⁷ Constitutional Act No. 1/1993 Coll., the Constitution of the Czech Republic (далее – Конституция Чехии).

⁸ Resolution of the Presidium of the Czech National Council No. 2/1993 Coll., on the declaration of the Charter of Fundamental Rights and Freedoms as a Part of the Constitutional Order of the Czech Republic (здесь и далее – Хартия).

⁹ Statement of the Federal Ministry of Foreign Affairs No. 209/1992 Coll., on the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms.

¹⁰ Ст. 40 (6) Хартии: «Вопрос, является ли деяние наказуемым и какие штрафные санкции должны быть применены, решается в соответствии с законом, действовавшим во время совершения этого деяния. Закон, вступивший в силу впоследствии, применяется, если является более благоприятным для нарушителя».

суда, а положения ст. 40 (5) Хартии¹¹, а также ст. 4 (1) Протокола № 7 к Конвенции, которые предусматривают, что «никто не должен быть вторично судим или наказан в уголовно-процессуальном порядке в рамках юрисдикции одного и того же государства за преступление, за которое он уже было окончательно оправдан или осужден в соответствии с законом и уголовно-процессуальными нормами этого государства». Эти положения закрепляют препятствие в виде принципа *“non bis in idem”*, т. е. никто не может быть подвергнут преследованию или неоднократно наказан за одно и то же деяние.

Вопрос о санкциях в налоговом праве был предметом частых обсуждений много лет назад, особенно до принятия поправок к Закону об администрировании налогов и сборов № 230/2006 Coll., вступивших в силу с 1 января 2007 г., которые изменили систему санкций в налоговом процессе в целом. Стоит упомянуть правило, действовавшее до 31 декабря 2006 г. содержащееся в ст. 63 (3) этого закона, которое гласило: «Если неуплата налога была обнаружена налоговым органом, штраф должен быть рассчитан в соответствии с пунктом 2 в двойном размере по ставке 0,2 %. Штраф за неуплату авансового платежа начисляется до дня истечения срока подачи налоговой декларации или отчета за налоговый период, в котором начислялся аванс. Штраф, предусмотренный настоящим пунктом, применяется при просрочке до 500 дней; за каждый дополнительный день просрочки штраф исчисляется в размере в 140 % от учетной ставки Национального банка Чехии, действующей на первый день календарного квартала».

Таким образом, очевидно, что в случае доначисления налогов налоговыми органами размер штрафа составлял невероятные 73 % годовых и критиковался многими специалистами как абсолютно несоразмерный. Высший административный суд обесудил соразмерность оплаты штрафа в Постановлении от 7 октября 2008 г. № 2 Afs 94/2008-45, в котором высказал следующую позицию: «Нельзя согласиться с предположением ряда авторов (L. Vorlíčková, O. Dráb: *České daňové penále je nepřiměřené a v*

rozporu s evropskou Úmluvou o ochraně lidských práv a základních svobod, Právní rozhledy č. 17/2005, pp. 641–643) о том, что ставки штрафа, установленные в размере, соответственно 18,25 %, 36,5 % и 73 % годовых, являются чрезвычайно высокими по сравнению с ценой денег на кредитном рынке».

«В первую очередь, как уже было сказано выше, необходимо учитывать, что штраф по своей природе есть мера ответственности, которая должна выполнять функцию наказания (наряду с профилактической и превентивной функциями, а также возмездием за нарушение закона) – быть обременением для лица, которое должно платить, и, таким образом, конечно, должна быть заметно выше, чем обычная цена денег на кредитном рынке. Нельзя не отметить, что самая высокая из трех ставок штрафа в размере 73 % годовых на самом деле существенно превышает обычные ставки по кредитам в Чехии в период рыночной экономики после 1989 года. Она применима только в ситуации, когда уклонение от уплаты налогов было обнаружено налоговыми органами (в соответствии со статьей 63 (3), четвертое предложение Налогово-процессуального кодекса). Она не будет применяться в случае, если налог был доначислен на основании уточненных налоговых деклараций, уточненных расчетов налогоплательщика или в рамках апелляционной процедуры при согласии налогоплательщиком на эту процедуру. В этих случаях штраф составляет только четверть от максимального (18,25 %), и существенно не отличается от ставок на кредитном рынке; наоборот, в некоторых случаях в прошлом он был даже ниже, чем ставка по кредитам. Общая ставка штрафа (36,5 % годовых) в последние годы сопоставима с суммой неустойки, взимаемой коммерческими банками в случае нарушения обязательства по погашению кредита. Это общеизвестный факт, который не требует доказывания согласно статье 120 и статье 64 Кодекса административного судопроизводства¹² во взаимосвязи со статьей 121 Гражданско-процессуального кодекса Чехии¹³».

¹¹ Ст. 40 (5) Хартии: «Никто не может быть привлечен к уголовной ответственности за деяние, за которое он уже был окончательно осужден или оправдан. Это правило не препятствует применению в соответствии с законом чрезвычайных процедур правовой защиты».

¹² Act No. 150/2002 Coll., on the Code of Administrative Court Procedure.

¹³ Act No. 99/1963 Coll., on the Code of Civil Court Procedure.

3. Мнение Высшего административного суда

Вопрос об уплате штрафа в соответствии со ст. 376 Закона об администрировании налогов и сборов (в редакции, действующей с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2010 г.) рассматривался Высшим административным судом в ряде решений, например в Решении от 26 октября 2011 г. исх. № 9 Afs 27 2011-68 и Решении от 28 марта 2014 г. № 5 Afs 28/2013-36. Суд пришел к выводу, что штрафы не могут рассматриваться в качестве санкции за административное правонарушение и, следовательно, принципы материального уголовного права не должны применяться к ним. Однако четвертая палата Высшего административного суда не согласилась с вышеуказанным мнением и поддержала иную позицию: штраф в соответствии со ст. 376 Закона об администрировании налогов и сборов (в редакции, действующей с 1 января 2007 г. по 31 декабря 2010 г.) и ст. 251 Налогово-процессуального кодекса представляет собой уголовное обвинение в смысле статьи 6 (1) Конвенции о защите прав человека и основных свобод, а также является наказанием, к которому должны быть применены положения ст. 40 (6) Хартии. По этой причине дело было передано на рассмотрение Расширенной палаты Высшего административного суда, который пришел к упомянутым выше выводам.

Чешские налогоплательщики также обязаны платить пени (это обычная «санкция» в остальной Европе, отражающая цену денег, которые государство хочет получить за несвоевременную уплату налога) в случае доначисления налога и в дополнение к этому штраф в размере 20 % от суммы доначисленных налогов. Интересно, что, к примеру, налогоплательщики в соседней Австрии обязали платить только пени в размере около 2 %, а взыскание каких-либо иных санкций производится только в случае, если дело квалифицируется в соответствии с уголовным правом. В Австрии вопросы налоговых преступлений комплексно (включая даже такие институты, как деятельное раскаяние) регулируются отдельным специальным законом о финансовом уголовном праве¹⁴. Этот закон предусматривает уголовную ответственность за совершение налогового правонарушения и, в зависимости от их тяжести, определяет органы, занимающиеся такими преступлениями. В случае совершения правонарушения,

ущерб от которых превышает 100 000 евро (при определенных условиях 50 000 евро), дело рассматривается судом. Если ущерб от налогового преступления превышает 33 000 евро (в некоторых случаях 15 000 евро), дело рассматривает специализированная палата, учрежденная налоговыми органами. Если ущерб меньший, то дело разрешается отдельным должностным лицом, которое является независимым в процессе принятия решений. Однако для применения этих правил дело должно быть именно уголовно-правовым. Если признаки преступления отсутствуют, дело рассматривается по налоговому законодательству с применением соответствующих санкций, например вышеупомянутых пеней в размере около 2 %.

Австрийский подход, таким образом, направлен на то, чтобы сосредоточить карающие инструменты в сфере уголовного права, а менее «репрессивные» меры принуждения, такие как пени, передать административному налоговому праву. Мало кто сомневается, что налоговые нормы относятся к числу наиболее сложных, и даже профессионалы сталкиваются с проблемами их применения (на самом деле пределы применения принципа «незнание закона не освобождает от ответственности» в налоговом праве весьма дискуссионны). Это также должно быть учтено при рассмотрении способов наказания и соответствующих санкций за нарушение налоговых норм. Очевидно, что, если изначально уплачена заниженная сумма налога, налогоплательщик должен будет дополнительно заплатить «сверх». Однако сомнительно, что пени по Налогово-процессуальному кодексу по ставке РЕПО Национального банка Чехии, увеличенной на 14 процентных пунктов (см. ст. 252 (2) Налогово-процессуального кодекса), считаются не слишком высокими, поскольку в частно-правовых отношениях в Постановлении Правительства¹⁵ предусмотрены пени в размере ставки Национального банка Чехии, увеличенной лишь на 8 процентных пунктов.

Ответ на вопрос о том, есть ли законные основания для такого различия, должен стать предметом отдельной статьи, но вышеупомянутые привилегии для налоговых органов в ситуации с «обычными гражданами» как минимум спорны.

¹⁴ Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz FinStrG), BGBl 1958/129 idF BGBl I 2015/163.

¹⁵ Ст. 2 Постановления Правительства Чехии No. 351/2013 Coll.

Высший административный суд в решении, упомянутом во введении к статье, подробно рассмотрел прецедентное право Европейского Суда по правам человека применительно к затронутой проблематике. Он отмечает, что, «если Расширенная палата основывала свои соображения на приведенном выше анализе, нельзя было согласиться с мнением, что штраф является фиксированной компенсацией за ненадлежащую и несвоевременную уплату налога. Если налог не был оплачен правильно и вовремя, то экономический ущерб для государственного бюджета полностью компенсируется пенями. Штраф служит сдерживающим фактором для попыток налогоплательщика уменьшить свои налоговые обязательства путем предоставления неверных данных в налоговых декларациях. Таким образом, изложенное свидетельствует в пользу понимания штрафов как “уголовных” санкций».

В связи с выявленной природой налогового штрафа как наказания необходимо в первую очередь обсудить применение принципа “*non bis in idem*”, а именно запрет на повторное преследование обвиняемого за одно и то же деяние. Высший административный суд сам косвенно отразил этот принцип в том же решении, когда указал: «Расширенная палата осознает связь между позицией, которую она сейчас занимает в этом вопросе, и вопросом о двойном наказании одного и того же лица за одно и то же деяние, а также конституционный запрет такого подхода (ст. 40 (5) Хартии и ст. 4 Дополнительного протокола № 7 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод). Кроме того, Европейский Суд по правам человека также выразил свое принципиальное мнение относительно уголовно-правового характера налоговых штрафов. Оно является предпосылкой для ответа на дополнительные вопросы, поднятые настоящим делом, которые касаются одновременно или последовательно применения налогового и уголовного судопроизводства. Однако этот вопрос выходит за рамки фактической и юридической основы дела, и ответ на этот вопрос может означать решение с превышением полномочий (*ultra vires*), так как Расширенная палата не обладает юрисдикцией в данном вопросе по смыслу статьи 17 (1) Кодекса административного судопроизводства; и, в конечном счете, нарушение конституционного принципа, сформулированного в

ст. 38 (2) Хартии, о том, что никто не может быть лишен права на рассмотрение его дела тем судьей, к чьей подсудности оно отнесено законом. Даже если бы он был задан, Расширенная палата не имеет полномочий отвечать на абстрактные вопросы, не имеющие связи с фактическими и юридическими обстоятельствами конкретного дела¹⁶.

4. Соотношение с Уголовным кодексом

Главный вопрос состоит в том, как суды по уголовным делам будут разрешать спорную ситуацию, с учетом того, что вышеупомянутыми выводами Высшего административного суда нельзя пренебрегать. Можно предположить, что при совершении преступления в виде неуплаты налогов, сборов и аналогичных обязательных платежей, ответственность за которое предусмотрена ст. 240 Уголовного кодекса¹⁷ (далее – УК), в ситуации, когда штраф уже был наложен в ходе предыдущего разбирательства за уклонение от уплаты того же налога, уголовный суд придет к выводу, что новое взыскание штрафа будет противоречить принципу “*non bis in idem*” и такое судебное преследование должно быть прекращено. Действительно, окружной суд Праги 4 уже поступил так в Решении от 10 июня 2015 г. № 6 Т 145/2014, о чем было указано в п. 29 Постановления Расширенной палаты Высшего административного суда от 24 ноября 2015 № 4 Afs 210/2014-57.

Предыдущая практика чешских уголовных судов и Верховного Суда была основана на той позиции, что штраф, наложенный налоговыми органами в налоговом процессе, не является наказанием, т. е. санкцией уголовного характера, так что даже окончательное (вступившее в законную силу) решение налогового органа, которым штраф был наложен, не считается основанием для применения принципа (барьера) “*non bis in idem*” по отношению к уголовной ответственности за то же налоговое правонарушение (уклонение от уплаты налогов)¹⁸. В некоторых делах это обосновывалось внутренними различиями в природе деяния: с одной стороны, наказывается в налоговом или таможенном процессе, с другой – в рамках уголовного преследования (см., например, Решение Верховного Суда от 7 марта 2007 г. № 5 Tdo 223/2007). Однако в отношении налоговых штрафов понятно, что они касаются случаев, в которых очевидна сущность деяния как преступного уклонения от уплаты налогов, сборов и аналогичных

¹⁶ См.: Решение Расширенной палаты от 12 июня 2007 г., № 2 2 Afs 52/2006 – 86, № 1762/2009 Coll. Высшего административного суда.

¹⁷ Закон № 40/2009 Coll. с изменениями.

¹⁸ См.: Решение Верховного Суда Чехии от 2 июля 2014 г. № 5 Tdo 749/2014.

обязательных платежей, так что, очевидно, не будет никаких сомнений в единстве деяния. Кроме того, Европейский Суд по правам человека в своем Решении от 27 ноября 2014 г. по делу *Lucky Dev v. Sweden* (жалоба № 7356/10), которое послужило основой правовой позиции, изложенной в решении Расширенной палаты Высшего административного суда от 24 ноября 2015 г. № 4 Afs 210/2014-57, применил принцип “*non bis in idem*” даже в ситуациях оправдательного приговора или прекращения уголовного преследования, а также штрафа, назначенного за недостатки в бухгалтерском учете, а не за уклонение от уплаты налогов. Как усматривается из решения Европейского Суда по правам человека, одновременное производство по налоговому и уголовному делам за одно и то же деяние не исключается, так как положения ст. 4 (1) Дополнительного протокола № 7 к Конвенции о защите прав человека и основных свобод не гарантируют защиту от рассмотрения дела, однако наложение двух санкций уголовного характера за одно и то же деяние недопустимо.

Выводы этого решения и вышеупомянутого решения Расширенной палаты Высшего административного суда ясны, и они должны применяться с учетом выводов из практики уголовных судов, особенно в Верховном Суде. Это произошло впервые 4 января 2017 г., когда Верховный Суд вынес решение (№ 15 Tdo 832/2016) о том, что согласно прецедентному праву Европейского Суда по правам человека уголовное преследование обвиняемого может быть прекращено при выполнении определенных условий, включая то, что он уже был наказан в порядке ином, чем процедура уголовного судопроизводства согласно Уголовно-процессуальному кодексу. Юридическая классификация типа судопроизводства не может быть единственным условием применения принципа “*non bis in idem*”, согласно которому термин «уголовное судопроизводство» должен толковаться в свете общих принципов, касающихся концепций «уголовной ответственности» и «наказания» в соответствии со ст. 6 и 7 Конвенции [1]. Однако это должна быть процедура, которая по своей природе является уголовной и применяется к нарушениям уголовного характера. Европейский Суд по правам человека изложил в практике три критерия для оценки того, является ли преступление делом «уголовного обвинения» в соответствии с

Конвенцией (они также известны как «критерии Энгеля» в соответствии с делом *Engel and Others v. The Netherlands*, № 5100/71, Решение от 8 июня 1976 г.). Первым критерием является квалификация деяния в соответствии с применимым национальным законодательством, т. е. наличие в законодательстве положений, относящихся к нарушению в сфере уголовного права. Однако это лишь условный критерий, так как, если деяние не квалифицируется как уголовное преступление в национальном праве, суд использует два дополнительных критерия. Второй критерий – природа совершенного правонарушения с точки зрения защищаемого интереса (общий или специальный), адресата нормы (потенциально все граждане или только определенная группа лиц со специальным статусом) и санкции за такое правонарушение (хотя бы частично превентивно репрессивная или же просто восстановительная). Третьим критерием является характер и тяжесть наказания, пусть даже фактически не примененного, но такого, которое могло бы быть назначено за рассматриваемое преступление. Последние два критерия являются в основном альтернативными, т. е. соблюдение всего лишь одного из них уже подразумевает применение Конвенции. В настоящее время суд применяет эти критерии таким образом, что, если второй критерий показывает преступный характер содеянного, третий критерий не имеет значения. Наоборот, если уголовно-правовая природа преступления не очевидна, тяжесть примененной санкции может перевесить при оценке содеянного как преступления уголовно-правовой природы¹⁹.

Существенное влияние на сферу применения принципа “*non bis in idem*” оказывает проблема единства деяния, которое является предметом двух судебных разбирательств и решений. Именно поэтому Европейский Суд по правам человека уделяет столько внимания этому вопросу в течение длительного времени. Это один из самых обсуждаемых вопросов в правовой теории, который не решается таким же образом в национальных правовых системах.

В отношении применения ст. 4 Дополнительного протокола № 7 к Конвенции, которая устанавливает принцип “*non bis in idem*”, важно определить, какие элементы деяния должны быть одинаковыми для сохранения его единства. В частности, Большая палата Верховного Суда соглашается с Высшим ад-

¹⁹ См. об этом: Решение Верховного Суда Чехии от 30 июля 2014 г. № 5 Tdo 587/2014, опубликованное в: No. 40/2015 Coll. of the Supreme Court.

министративным судом в том, что, если все условия для квалификации штрафа как наказания (так называемые критерии Энгеля) соблюдены, этот вывод не может быть изменен даже при частных отличиях этого института в национальном праве от традиционного уголовного наказания.

Расширенная палата Высшего административного суда подчеркнула существование таких правонарушений при уплате налога, характер которых не позволяет применять какие-либо принципы административного права, а именно такие нарушения при уплате налога, применительно к которым правовой конструкцией предусмотрено «автоматическое» наказание за нарушение обязанности налогоплательщика. В ситуации штрафа по ст. 376 (1) Закона об администрировании налогов и сборов и, соответственно, ст. 251 (1) Налогово-процессуального кодекса принципы индивидуализации наказания не могут быть применены без предубеждения относительно уголовно-правовой природы данной санкции.

Расширенная палата Высшего административного суда также понимает наказание как дополнительное по отношению к налогу обязательство. Согласно ее правовой позиции, несмотря на то, что этот юридический термин употреблялся изначально в Законе об администрировании налогов и сборов (ст. 58) и применяется сейчас в Налогово-процессуальном кодексе (ст. 2 (5)), это институт налогового администрирования, как и все перечисленные в законе институты (помимо штрафа, это проценты и пени, но не процессуальные издержки), следует судьбе налога. Однако сферу полномочий налогового органа определяет процедурный контекст, который не имеет отношения к правовой природе штрафа. Кроме того, карательная природа штрафа за несвоевременную подачу налоговой декларации недавно была предметом рассмотрения со стороны Конституционного Суда Чехии, который нашел ст. 250 Налогово-процессуального кодекса Чехии соответствующей Конституции²⁰. Наконец, ничего не меняет выводов о природе штрафа как «уголовного наказания», кроме того обстоятельства, что для его взыскания не имеет значения, по каким причинам налогоплательщик внес ложные сведения в налоговую декларацию, он навязывается без доказательств вины, в то время как преступное уклонение от уплаты налогов, сборов и аналогичных обязательных платежей не предполагает сознательное пове-

дение правонарушителя, который сокращает налоги или незаконно получает налоговые льготы.

Понятно, что преступление в виде уклонения от уплаты налогов, сборов и аналогичных обязательных платежей затрагивает только определенную часть ложных сведений относительно суммы налогового обязательства в налоговой декларации, а именно случаи, когда преступник умышленно и незаконно уменьшает налог или получает налоговые льготы в размере, установленном законом. Предусмотренная уголовная ответственность за вышеуказанные правонарушения, впрочем, никоим образом не исключает, что и платежный деликт, и уголовное преступление в виде уклонения от уплаты налогов, сборов и аналогичных обязательных платежей совершены посредством одного деяния. С точки зрения принципа *“non bis in idem”* следует также отметить, что Конвенция не запрещает производство, разделенное на различные этапы, в которых постепенно или одновременно налагаются различные санкции за противоправные действия уголовного характера. Верховный Суд не отрицает, что оба вида производства (уголовное судопроизводство по уголовному делу во взаимосвязи с завершенным налоговым процессом) в Чехии преследуют цель дополнить друг друга и реагировать не только абстрактно, но и конкретно на различные аспекты (административно-правовые и уголовно-правовые) неправомерного поведения. В этой связи необходимо еще раз напомнить, что уплата штрафа является обязательной санкцией непосредственно по закону, если налоговый орган доначисляет налог или уменьшает налоговый вычет или возврат налога по сравнению с налоговой декларацией. По сути, это финансовая санкция за неправильно составленную налоговую декларацию (с причинением ущерба государственному бюджету). Неважно, с помощью каких контрольных мероприятий была определена налоговая ответственность, единственное, что имеет значение, – произошло это или нет. Основания такого наказания, а также его размер предусмотрены непосредственно законом, налоговым органам не предоставлено усмотрения в этом вопросе. В соответствии с выводами, содержащимися в постановлении Европейского Суда по правам человека в деле *A and B against Norway*, административная санкция в первую очередь является средством сдерживания от представления неверной или неполной налого-

²⁰ Решение Конституционного Суда Чехии от 30 июня 2015 г. № Pl. ÚS 24/14, № 187/2015 Coll.

вой декларации. Она не имеет диффамационного аспекта, характерного для уголовного наказания и судимости. Цель этой санкции в Чехии – в первую очередь обеспечить выполнение обязанности налогоплательщиков по представлению полной и достоверной информации и обеспечить основу государственной налоговой системы как необходимого условия функционирования государства и общества. Она не имеет стигматизирующего характера. С другой стороны, нет никаких сомнений, что наказание, связанное с осуждением в уголовном судопроизводстве, имеет такой характер, ведь оно служит не только для отпугивания потенциальных правонарушителей, но также имеет значительно более карательный аспект в отношении противоправного деяния. Кроме того, для его применения требуются мошеннические действия (ущерб по меньшей мере в 50 000 крон), в результате которых занижается сумма налога к уплате.

Дело Л. П., рассмотренное Верховным Судом Чехии, демонстрирует, что оба вида производств реагируют на различные аспекты противоправного поведения и дополняют друг друга. После направления дополнительных налоговых уведомлений от 11 ноября 2011 г. в отношении подоходного налога за налоговый период 2006 и 2007 гг., налоговый орган дополнительно начислил налог налогоплательщику Л. П. на основании акта налоговой проверки от 7 ноября 2011 г., исх. номер 29649/11/192931501541, одновременно было установлено обязательство выплатить штраф. В соответствии со ст. 147 (4) Налогово-процессуального кодекса основанием для доначисления платежей является в обоих случаях акт проверки от 7 ноября 2011 г. Данный акт содержал подробное описание процессуальных действий, предпринятых налоговым органом, налогоплательщиком и его представителем при проведении налоговой проверки в отношении доходов от продажи недвижимого имущества в указанные налоговые периоды. Доначисление налога было основано исключительно на результатах налоговой проверки. Налогоплательщик не представил необходимые документы на рассмотрение, несмотря на запрос, поэтому в акт были включены выводы о доначислении налога. Налоговая служба могла реагировать на недостатки документов налогоплательщика только таким образом (т. е. путем выпуска дополнительных налоговых уведомлений и взыскания штрафа), она

не вправе учитывать причины неправильного исчисления налога налогоплательщиком (умышленное уменьшение размера налоговой обязанности). Такие выводы, с другой стороны, имели отношение к правоохранительным органам, по отношению к которым налоговый орган также исполнил свои обязательства. Мошеннический характер поведения налогоплательщика фактически подлежал учету только правоохранительными органами и, как следствие, судом, который самостоятельно мог наложить штраф. Суд, однако, не мог принять решение о доначислении налога и наложении налогового штрафа. Верховный Суд отклонил апелляцию в данном конкретном случае с обоснованием, что наложение налогового штрафа не всегда противоречит принципу *“non bis in idem”*.

5. Мнение Европейского Суда по правам человека

Этот вопрос также рассматривался Европейским судом по правам человека при вынесении решения Большой палаты в деле A and B v. Norway²¹. Это решение можно описать следующим образом.

Было отмечено, что ряд вопросов не являются предметом спора между сторонами (заявителями и Правительством Норвегии): это оценка *idem* – единство поведения, которое рассматривалось в налоговом и уголовном судопроизводствах, а также определение термина «окончательное решение», имеющего законную силу (*res judicata*). С другой стороны, не был достигнут консенсус по вопросу о том, должен ли штраф для целей ст. 4 Протокола № 7 рассматриваться как санкция уголовно-правового характера, а также о том, в какой степени двойное/параллельное производство может соответствовать ст. 4 Протокола № 7. Европейский Суд по правам человека отметил, что исторически соответствующая статья изначально была предназначена исключительно для целей уголовного судопроизводства, и добавил, что принцип *“non bis in idem”* также имеет прямое отношение к ст. 6 Европейской конвенции (право на справедливое судебное разбирательство), потому что Европейская конвенция должна быть истолкована и применена целиком. Правило, содержащееся в ст. 4 Протокола № 7, следует также применять к процедурам, которые объединяют налоговое и уголовное наказания.

Он также отметил, что возможное различное толкование ст. 4 Протокола № 7 в государствах –

²¹ Applications nos. 24130/11 and 29758/11, judgement of 15 November 2016.

членах Совета Европы может быть вызвано тем, что она не является непосредственно частью Европейской конвенции, – наоборот, этот документ отсутствовал до 1988 г. (т. е. почти 40 лет после принятия Европейской конвенции), и некоторые страны (например, Германия, Нидерланды, Турция, Соединенное Королевство) еще не ратифицировали его.

Европейский Суд по правам человека также цитирует некоторые из его предыдущих постановлений:

– Золотухин против России (2003) – при определении того, является ли один случай предметом двух отдельных производств, в первую очередь необходимо изучить единство фактов (а не только сравнивать правовую природу двух деликтов). Данное постановление также определяет срок окончательного завершения разбирательства для целей определения того, рассматривалось ли дело повторно, – окончательное решение, на которое не может быть подана обычная жалоба. Наконец, суд считает важным, что правило, содержащееся в ст. 4 Протокола № 7, предусматривает не только запрет быть дважды наказанным, но и дважды привлекаемым к уголовной ответственности (судимым или наказанным).

– Энгель и другие против Нидерландов (1976) – критерии для определения, когда нарушение может быть для целей Европейской конвенции обозначено как уголовное правонарушение (т. е. имеет в этих целях уголовно-правовую природу): 1) назначение в качестве уголовного преступления во внутреннем законодательстве означает это обозначение также в рамках Конвенции; 2) кроме того, характер деяния и тяжесть наказания (всегда, если санкция означает ограничение личной свободы).

Суд также сослался на свою предыдущую практику, которая допускает сочетание применения санкций в двух разных производствах:

– Р. Т. против Швейцарии (1993) – в этом деле заявитель был лишен водительских прав в административном порядке, а также был приговорен к условному сроку лишения свободы уголовным судом; однако, поскольку Уголовный кодекс допускал обе санкции за данное деяние, суд установил, что имело место не «повторное» наказание, а совокупность допустимых наказаний.

– Нильссон против Швеции (2005) – в этом деле заявитель был лишен водительского удостоверения и приговорен к обязательным работам; однако лишение водительских прав явилось следствием многочисленных нарушений закона – одна санкция

была применена в рамках другой, поэтому не имело места повторное наказание.

– Боман против Финляндии (2015) – в этом деле права заявителя не были нарушены, поскольку второе наказание (продление запрета вождения) было наложено как увеличение первого.

Наоборот, суд нашел нарушение ст. 4 Протокола № 7 в тех случаях, когда отсутствовали соседство во времени и материальные связи между двумя производствами:

– Нюкянен против Финляндии (2014) – два отдельных производства, которые были взаимосвязаны, и более того, ранее примененное наказание не было принято во внимание.

– Капетаниос и другие против Греции (2015), Сисмандис и Старидис против Греции (2016) – в этих случаях заявители были первоначально привлечены к уголовной ответственности за нравственное преступление. Впоследствии, без учета вынесенных постановлений, административный орган назначил за то же деяние значительный штраф, который был найден противоречащим ст. 4 Протокола № 7.

– Томасович против Хорватии (2011) и Муслия против Боснии и Герцеговины (2014) – деяние сначала было квалифицировано как административное правонарушение, впоследствии – как уголовное преступление, связанное с наркотиками; последующее производство не было прекращено без учета выводов, сделанных в ходе первого.

Необходимо также упомянуть Постановление Европейского Суда Справедливости по делу Ханса Акеберга Франссона (с-617/10), в котором Суд приходит к следующему выводу: «Статья 50 Устава не препятствует государствам применять за идентичные действия в виде несоблюдения обязательств по декларированию НДС сочетание налоговых санкций и уголовного наказания. Для того чтобы гарантировать, что все доходы от НДС собраны и при этом финансовые интересы Европейского Союза находятся под защитой, государства-члены имеют свободу выбора применимого наказания [...]. Поэтому эти наказания могут иметь форму мер административного взыскания, уголовного наказания или их комбинации. И только если налоговая санкция носит уголовно-правовой характер для целей статьи 50 Хартии и стала окончательной, запрещено уголовное преследование в отношении одних и тех же деяний одних и тех же лиц».

Со ссылкой на вышеупомянутую практику суд отмечает, что вполне возможно применять репрессивные (карательные) меры в налоговом и уголов-

ном производстве в соответствии со ст. 4 Протокола № 7. Эта статья не исключает параллельных разбирательств, пока выполняются определенные условия. Для того чтобы они были соблюдены, государство должно убедить суд в том, что два дела имеют достаточно значительную временную и материальную взаимосвязь. Иными словами, должно быть установлено, что эти обвинения каким-либо образом интегрированы и предъявлены заинтересованному лицу во взаимосвязанном виде. Это означает не просто, что их цели взаимосвязаны во временном контексте, но также что последствия этих разбирательств для сторон определенным образом соразмерны и предсказуемы.

При таких обстоятельствах, у суда не было оснований сомневаться в соблюдении норвежским законодательством ст. 4 Протокола № 7. Кроме того, суд установил, что **два параллельных дела были для заявителя в данном случае предсказуемы**, так как он должен был быть осведомлен о том, что вследствие его противоправного поведения, в отношении него может быть наложен налоговый штраф, а также возбуждено уголовное дело. Очевидно также, что оба дела были приняты во внимание. Факты, установленные в одном производстве, были применены в другом. С учетом соображений соразмерности наказания также был учтен тот факт, что уже был наложен налоговый штраф.

Учитывая вышеизложенное, суд не установил каких-либо нарушений прав заявителя. Два различных наказания были применены различными органами в рамках двух различных процедур, между которыми имелась существенная временная и материальная взаимосвязь. Они могут рассматриваться как два взаимодополняющих компонента норвежской правовой системы, целью которой является предотвращение нарушений в налоговой декларации по подоходному налогу.

6. Заключение

Как же разрешить поставленную проблему? На основании решения Расширенной палаты Высшего административного суда от 19 февраля 2015 г. № Afs 210/2014–28, предлагающего более или менее определенный подход. Было бы желательно

принятие Закона «О внесении изменений в соответствующие положения Налогового кодекса», который бы предусматривал, что налоговые органы концентрируют полномочия по надлежащему сбору налогов, а правоохранительные органы уполномочены наказывать за умышленное уклонение от уплаты налогов. Таким образом, предлагаемая поправка должна исключить взыскание штрафов по процедурам Налогового кодекса, так как взыскание пеней является по умолчанию достаточным инструментом, чтобы наказать налогоплательщика. Другим вариантом является сохранение налогового штрафа в Налогово-процессуальном кодексе, с применением его лишь в том случае, когда результаты уголовного преследования не будут нарушать принцип *“non bis in idem”* в соответствии со ст. 40 (5) Хартии и ст. 4 (1) Протокола № 7 к Конвенции, ст. 11 (1) e f), g), h), (2) и ст. 11a Уголовно-процессуального кодекса. Иными словами, можно было бы налагать налоговый штраф, только после того, как уголовное преследование и судопроизводство было прекращено. В данном случае, наложение налогового штрафа будет привязано к сроку давности, который не будет включать время производства по уголовному делу. Для определения границы между уголовно-процессуальным разбирательством и производством по делу об административном правонарушении аналогичные правила следует включить в ст. 20 (4) Закона об административных правонарушениях № 200/1990 Coll. В то же время наложение штрафа не должно быть автоматически обязательным последствием уклонения от уплаты налогов, поскольку в противном случае в свете существующей и ожидаемой практики применения принципа *“non bis in idem”* налоговые органы считали бы излишним соблюдение своих обязанностей, предусмотренных ст. 53 (3) Налогово-процессуального кодекса, по инициированию уголовного преследования за преступление, предусматривающее штраф. Либо такое производство подлежало бы прекращению в связи с вышеупомянутыми требованиями принципа *“non bis in idem”*.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ (REFERENCES)

1. Kmec J., Kosar D., Kratovchvil J., Bobek M. *Evropská úmluva o lidských právech. Komentář*. 1. vydání. Praha, C.H. Beck, 2012. 1408 p.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Карфикова Мария – доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права и финансовых наук юридического факультета

Карлов университет

Ovocný trh 3-5, Prague 1, 116 36, Czech Republic.

E-mail: karfikov@prf.cuni.cz

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Marie Karfíková – Doctor of Law, Professor, Head of the Department of Financial Law and Financial Science, Faculty of Law

Charles University

Ovocný trh 3-5, Prague 1, 116 36, Czech Republic.

E-mail: karfikov@prf.cuni.cz

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Карфикова М. Штраф за неуплату налога и принцип «non bis in idem» / М. Карфикова // Правоприменение. – 2017. – Т. 1, № 3. – С. 50–61. – DOI : 10.24147/2542-1514.2017.1(3).50-61.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Karfíková M. Tax penalty payment and the “non bis in idem” principle. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2017, vol. 1, no. 3, pp. 50–61. DOI: 10.24147/2542-1514.2017.1(3).50-61. (In Russ.).