Принципы регулирования налоговых отношений в Румынии

Нани Л.,
аспирант,
кафедра административного и финансового права МГИМО МИД РФ
E-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com

Аннотация. *Обеспечение баланса между надлежащим выполнением функций государства и частными интересами реализуется в принципах регулирования налоговых отношений. Такие принципы закреплены в конституциях, а также в налоговом законодательстве зарубежных государств. Современное понимание принципов регулирования налоговых отношений раскрывается именно в рамках практики его применения судами. В настоящей статье рассмотрены актуальные для России вопросы применения принципов регулирования налоговых отношений в Румынии. Такое регулирование основывается, в частности, на принципах законности, предсказуемости и конкретности, а также добросовестности налогоплательщика. Национальный уровень регулирования дополнен принципами пропорциональности и эффективности, действующими на уровне ЕС. Гарантом соблюдения указанных выше принципов выступает суд: большинство решений по налоговым спорам на национальном уровне принимается в пользу налогоплательщика.*

В статье предпринята попытка систематизации особенностей реализации указанных выше принципов в рамках анализа практики рассмотрения налоговых споров национальными судами Румынии (апелляционными судами, Верховным судом кассации и юстиции и Конституционным судом), а также Судом Европейского союза и Европейским судом по правам человека. Выявленные особенности касаются следующих обстоятельств: необходимость соблюдения конституционно установленной процедуры принятия налоговых законов и устранения практики противоречия закону подзаконных актов, соответствие закону актов местных органов власти, недопустимость ретроактивного действия налогового закона, применение законных методов оценки риска налогоплательщиков, подлежащих проверке, а также соблюдение требований налоговой тайны. Рассмотрены дела о привлечении к гражданской ответственности государства за незаконно изъятые у налогоплательщика средства в практике национальных судов Румынии, а также Суда ЕС.

Ключевые слова: *налоговые споры, принцип законности, принцип предсказуемости, принцип конкретности, принцип добросовестности, принцип пропорциональности, принцип эффективности, Суд Европейского союза, Европейский Суд по правам человека.*

Обеспечение баланса между надлежащим выполнением функций государства и частными интересами реализуется в принципах регулирования налоговых отношений. Под такими принципами понимаются наиболее важные начала налоговой системы государства, которые служат ориентиром для законодателя и правоприменителя.

Принципы регулирования налоговых отношений в Румынии закреплены на уровне Конституции Румынии от 21.11.1991 и на уровне налогового законодательства: в частности, ст. 3 Налогового кодекса Румынии от 10.09.2015 и ст. 4-12 Кодекса налоговой процедуры Румынии от 23.07.2015 (далее — КНП). Их можно разделить на две группы: материальные и процедурные гарантии.

Максима принципа наполняется содержанием посредством ее толкования и применения. Именно судебная практика применения того или иного принципа на конкретном, историческом этапе развития государства и определяет его понимание.

Как будет показано ниже на примере Румынии, изучение принципов регулирования налоговых отношений не потеряло своей практической значимости до сих пор (в том числе, и для России).

Классификация принципов регулирования налоговых отношений может производиться по различным основаниям[1]. Представленная ниже классификация является результатом изучения румынской доктрины налогового

[1] Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77; Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2017. С. 105; Тимофеев Е.В. Налоговое право России — практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. М., 2018. С. 201.

права[2], практики национальных судов, а также принципов налогового права Европейского союза.

Итак, регулирование налоговых отношений в Румынии осуществляется, в частности, на основании следующих принципов:

— законности;
— предсказуемости и конкретности;
— добросовестности налогоплательщика;
— пропорциональности и эффективности.

Принцип законности. В румынской правовой доктрине принцип законности трактуется довольно широко и означает необходимость соответствия закону всей деятельности по установлению и администрированию налогов и сборов. Считается, что данный принцип призван обеспечить упорядоченность правоотношений и обеспечить, в конечном итоге, эффективность всей налоговой системы в целом[3]. Таким образом, такое правило призвано, прежде всего, защитить гражданина от произвола должностных лиц. Данный принцип закреплен в ст. 56 Конституции, а также в ст. 4 КНП.

Процедура принятия законов в сфере налогообложения должна соответствовать принципу законности. В частности, п. 1 ст. 115 Конституции предусматривает, что парламент вправе принимать специальные законы о делегировании законодательных полномочий правительству в тех сферах, которые не входят в предмет регулирования органических законов. При этом сфера административного спора регулируется посредством органических законов (пп. «k» п. 3 ст. 73 Конституции). Так, КНП Румынии от 31.07.2003 («старый», ныне недействующий) по смыслу Закона от 02.12.2004 № 554 «Об административном споре» содержит положения об административной процедуре обжалования (разд. X), а, значит, должен был быть принят в форме органического закона.

На практике же правительство приняло ордонанс от 24.12.2003 «О Кодексе налоговой процедуры», который был впоследствии утвержден Законом от 17.05.2004 № 174. Как видно из практики Конституционного суда Румынии (решение от 07.10.2009 № 1257)[4], принятие закона об утверждении ордонанса правительства по вопросам, которые входят в предмет регулирования органических законов, не исключает наличие противоречий Конституции. Вопрос о конституционности процедуры принятия «старого» КНП так и не поднимался, Конституционным судом были рассмотрены лишь отдельные положения КНП 2003 г. на предмет соответствия Конституции. Действующий КНП Румынии был принят 23.07.2015 в форме закона.

Принцип законности также предполагает недопустимость противоречия закону актов более низкого уровня. В частности, недопустимо включение в «новые» акты «старых» (недействующих) норм, которые были ранее успешно оспорены в судебном порядке, а также введение дополнительных ограничений прав налогоплательщиков подзаконными актами[5]. Речь идет, в том числе, и о разъяснениях Министерства финансов. Такая постановка вопроса актуальна для России, где вопросы применения таких документов налогоплательщиками часто вызывают споры на практике[6].

Как следует из решения Верховного суда кассации и юстиции Румынии от 05.10.1999 № 2.270, разъяснения Министерства финансов не носят обязательный характер и являются лишь методологической рекомендацией[7]. Следует, однако, помнить, что из этого правила есть исключение — в том случае, когда Министерство финансов предоставляет налогоплательщику разъяснения в качестве уполномоченного органа по смыслу соглашения об избежании двойного налогообложения[8].

Законность является критерием оценки действий местных органов власти. Акты местных органов принимаются в рамках их полномочий в соответствии с Конституцией и законом (ст. 78 и 79 Закона от 24.08.2004 № 24 «О правилах юридической техники при принятии нормативных актов»).

Так, в деле, рассмотренном Трибуналом города Бухарест (решение № 49909/3/CA/2009), рассматривался вопрос о незаконности решения Совета местного самоуправления города Окна Муреш[9]. Решение местного органа предусматривало увеличение налога на недвижимость за 2009 г. в размере 20% от ставки налога установленной в НК от 23.12.2003 (ныне недействующий). Ставка налога уже была зафиксирована

[2] Saguna D.D., Radu D.I. Drept fiscal. Bucuresti, 2017. P. 5-7, 27-29; Nita N. Drept financiar si fiscal. Iasi, 2010. P. 422-426.

[3] Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (I) // Curierul Fiscal. 2016. № 8. P. 309.

[4] Curtea Constitutionala. Decizie nr. 1257 din 7 octombrie 2009 // M.Of. № 758. 06.11.09; http: // www.legalis.ro (дата обращения: 15.05.2018).

[5] Sasu H. Op. cit. P. 312.

[6] Тимофеев Е.В. Указ. соч. С. 101.

[7] Inalta Curte de Casatie si Justitie. Sectia de contencios administrativ. Decizie nr. 2.270 din 5 octombrie 1999 / Mrejeru Th. Lazar R.A. Mrejeru B. Autoritatile administrative si economia de piata. Jurisprudenta Curtii Supreme de Justitie 1998-2001. Bucuresti, 2001. P. 148-149; http: // www.legalis.ro (дата обращения: 15.05.2018).

[8] Тимофеев Е.В. Указ. соч. С. 107.

[9] Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscal (IV) // Curierul Fiscal. 2017. № 5. P. 204.

на местном уровне на максимально допустимом уровне — 1,5% (абз. 2 ст. 253 НК). Апелляционный суд пришел к выводу, что п. 2 ст. 79 указанного выше Закона предусматривает, что «решения местных советов и советов жудецов не могут противоречить Конституции, а также нормативным актам более высокого уровня» (в частности, прямому запрету НК на установление ставки налога сверх 1,5%).

Основной закон Румынии также не допускает применения закона ретроактивно — «Закон предусматривает только за будущее, за исключением более благоприятного уголовного или административного закона» (п. 2 ст. 15). Аналога нормы ст. 57 Конституции России о законах, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков, в Конституции Румынии нет (как и в конституциях некоторых других зарубежных государств[10]).

Принцип законности реализуется и в рамках привлечения к ответственности самого государства (с использованием инструментария гражданского права). Как было указано в решении Апелляционного суда города Брашова № 948/R/2003[11], признание административного акта незаконным влечет два вида последствий: материальные (возмещение морального вреда) и нематериальные (восстановление *status quo*). В рамках признания административного акта не соответствующим закону суд вправе вынести решение о присуждении моральной компенсации налогоплательщику (вне зависимости от того было ли это требование отражено в иске)[12]. Суд постановил, что принятие решения налоговым органом о взыскании более 200000000 лей с налогоплательщика (физического лица пожилого возраста со «скромным уровнем дохода») должно оцениваться как ситуация, порождающая психологические травмы для лица. Суд обязал налоговые органы выплатить налогоплательщику компенсацию за ошибку в применении налогового закона.

Проблема привлечения к ответственности государства актуальна и на уровне ЕС[13]. Необходимость гармонизации правового поля ЕС предопределяет использование единых правовых инструментов. Таким единым инструментом выступает частное право. По мнению В. Шона, немецкого ученого, налоговая система не может функционировать без юридического инструментария частного права[14]. Румынские правоведы подчеркивают, что указанные выше обстоятельства послужили основанием для создания института ответственности государств-участников ЕС за неправомерное взимание налогов с частных лиц (расценивается как неосновательное обогащение таких государств и влечет необходимость возмещения убытков)[15].

Указанная доктрина нашла свое отражение в ряде дел, рассмотренных Судом ЕС.

Например, в делах *Van Gend en Loos v. Netherlands Inland Revenue Administration*[16] и *Costa v. Enel*[17] указано, что ограничение государствами своих суверенных прав в определенных областях привело к возникновению нового международного правопорядка, субъектами которого являются и частные лица. Вне зависимости от законодательного регулирования в отдельных государствах ЕС коммунитарное право наделяет граждан государств не только обязанностями, но и правами. Такие права могут быть как прямо закреплены нормами ЕС, так и вытекать из закрепленных в документах ЕС обязанностей граждан, государств-участников или институтов ЕС. Ответственность государств-участников ЕС является неотъемлемой частью коммунитарного правопорядка в тех случаях, когда права их граждан не могут быть защищены иным образом[18]. В решении по делу указано, что суду необходимо выяснить три группы обстоятельств для привлечения государства к ответственности:

— является ли целью принятия директивы наделение правами частных лиц;
— можно ли определить содержание таких прав на основании положений директивы;
— есть ли причинно-следственная связь между отсутствием имплементации директивы и потерями частных лиц.

Если государство получило денежные средства от налогоплательщика без законных на то оснований с точки зрения норм ЕС (например, посредством взимания таких сборов, природа которых аналогична таможенным пошлинам, или же взимания прямых налогов дискриминационным образом), применяется

[10] Шепенко Р. А. Очерк налогового права Грузии: опыт исследования публичных финансов в условиях реализации принципа самоопределения народов. М., 2017. С. 59.

[11] Curtea de Apel Brasov. Decizie nr. 948/R/2003 // Culegere de practica judiciara în materie comerciala, de contencios administrativ si fiscal 2003-2004. P. 176-177; http: // www.legalis.ro (дата обращения: 17.05.2018).

[12] Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (V) // Curierul Fiscal. 2017. № 7. P. 290-291.

[13] Paun C. Aplicarea principiului echitatii in materie fiscala. 05.04.2017; http: // www.universuljuridic.ro (дата обращения: 20.05.2018).

[14] Schön W. Tax Competition in Europe — the legal perspective // EC Tax Review. 2000. № 9. P. 90.

[15] Paun C. Op cit. P. 2.

[16] ECLI:EU:C:1963:1. 05.02.63.

[17] ECLI:EU:C:1964:66. 15.07.64.

[18] Paun C. Op. cit. P. 3.

концепция необоснованного обогащения (дело Amministrazione dellle Finanze dello Stato v. San Giorgio SpA[19]).

Показательным в этой связи является дело Metallgesellschaft Ltd and Others and Hoechst AG v. Inland Revenue Commissioners and HM Attorney General[20], в рамках которого рассматривался вопрос неосновательного обогащения Великобритании в результате введения системы досрочной уплаты налога филиалами при выплате дивидендов в адрес немецких материнских компаний.

Суд обратил внимание на то, что восстановление прав потерпевшей стороны (в данном случае — изъятие денежных средств из оборота хозяйствующего субъекта) предполагает необходимость выплаты процентов за использование денежных средств.

Ставка процента и дата, начиная с которой производится расчет таких процентов, определяется в соответствии с законодательством государства-участника ЕС.

Интересная особенность вытекает из практики Конституционного суда Румынии (решение № 694/2015)[21] — налоговый орган обязан вернуть излишне уплаченные суммы НДС из бюджета и проценты по ним (даже в случае начала проверки), начиная с даты подачи налогоплательщиком заявления о таком возврате (а не по истечении срока в 45 дней, установленного КНП для обжалования в административном порядке). Системное затягивание возврата излишне уплаченных сумм НДС послужило основанием для инициирования Комиссией ЕС процедуры нарушения норм ЕС против Румынии (дело № 2009/4312) в сентябре 2013 г.[22]

Соблюдение принципа законности означает прежде всего соответствие принципам права в целом. На практике сложности возникают, например, в связи с правилом недопустимости судить лицо повторно за одно и то же деяние[23]. Дело в том, что административная процедура обжалования решения налогового органа приостанавливается вследствие инициирования процедуры уголовного расследования. Возможно ли применение ответственности как в налоговом, так и в уголовном порядке за единожды совершенное правонарушение? Такой вопрос был рассмотрен в ряде дел Судом ЕС, а также Европейским Судом по правам человека (в связи с нарушениями ст. 4 Протокола 7 к Европейской конвенции по правам человека). Румынские исследователи подчеркивают, что сосуществование уголовной и налоговой процедуры привлечения к ответственности нарушает как нормы ЕС (дело *Akerberg Fransson*[24]), так и нормы ЕКПЧ (дело *Pirttimaki v. Finland*[25]).

Принципы предсказуемости и конкретности. Указанные принципы закреплены в НК Румынии (п. b, e ст. 3). На практике интерес представляет именно процедурный аспект реализации такого принципа. Требование о том, чтобы каждый знал какие налоги, когда и в каком порядке он должен заплатить, применяется и в отношении того, чего следует ожидать от налоговых органов, например, в рамках налоговых проверок. Принцип распространяется и на необходимость четкого закрепления объема прав и обязанностей налогоплательщика и должностных лиц.

В этой связи особенно актуальной является возможность определения критериев выбора налогоплательщиков для проверки налоговыми органами. Выбор налогоплательщиков, подлежащих проверке в Румынии, основывается на анализе риска (п. 1 ст. 121 КНП). Критерии такого анализа установлены на уровне подзаконных актов — приказов Национального агентства налогового администрирования.

01.10.2017 вступил в силу приказ Национального агентства налогового администрирования № 2856/2017 «Об определении критериев оценки налогового риска при регистрации для целей НДС по выбору, при повторной регистрации после отмены кода НДС или для целей периодической проверки лиц, зарегистрированных для целей НДС». Приказ содержит перечень из 15 критериев, которые отрицательно влияют на общую оценку уровня риска налогоплательщика. Положительным аспектом принятия такого документа является то, что теперь налоговый орган оценивает уровень риска из доступных ему баз данных (без необходимости предоставления большого количества документов налогоплательщиком при регистрации для целей НДС), а налогоплательщик информирован о применимых критериях оценки. Однако некоторые

[19] ECLI:EU:C:1983:318. 09.11.83.

[20] ECLI:EU:C:2001:134 08.03.01.

[21] Curtea Constitutionala. Decizie nr. 694/2015 din 20 octombrie 2015 // M.Of. № 948. 22.12.2015; http: // www.legalis.ro (дата обращения: 22.05.2018).

[22] Taxation: Commission requests Romania to change its VAT refund practice.Case № 2009/4312. Infringement cases by policy area — 2010-2013; http: // https://ec.europa.eu/ taxation_customs/ infringements/infringement-cases-press-releases/ infringement-cases-policy-area/ infringement-cases-policy-area-20102013_en (дата обращения: 22.05.2018).

[23] Paun C. Despre non bis in idem in dezbaterea fiscala contemporana // Curierul fiscal. 2017. № 1. P. 18.

[24] ECLI:EU:C:2013:105. 26.02.13.

[25] Case of Pirttimaki v. Finland. ECHR № 497. Fourth section. Application no. 35232/11. 20.05.2014; http: // http://www.bailii.org/eu/cases/ECHR/2014/497.html (дата обращения: 25.05.2018).

вопросы, связанные с реализацией приказа, вызывают обеспокоенность специалистов:

— отсутствие конкретной формулы расчета риска;
— отсутствие указания на «удельный вес» каждого критерия в итоговой формуле;
— наличие критерия «существенных несоответствий в отношениях налогоплательщика с поставщиками»[26].

На практике именно последний пункт вносит еще большую неясность, поскольку налоговые органы часто отзывают действующую регистрацию для целей НДС в связи с «подозрениями» о наличии нарушений (без предоставления соответствующих доказательств).

Интерес представляет еще один практический аспект — сохранение налоговой тайны уполномоченными органами в соответствие со ст. 11 КНП (т.е. гарантия того, что персональные данные лица не будут использованы или переданы неправомерным образом). Особенность действия данного принципа связана с тем, что в рамках налогового контроля на предмет наличия уклонения от уплаты налогов налоговые органы вправе взаимодействовать с другими государственными органами в целях получения доказательств из незавершенных уголовных расследований. Возникает вопрос: как быть в том случае, если в ходе уголовного расследования была получена неблагоприятная информация для налогоплательщика из телекоммуникационных средств связи? Можно ли ее использовать? Этот вопрос был разрешен в одном из дел, рассмотренных Судом ЕС[27]. Суд постановил, что возможность использования таких доказательств обусловлена необходимостью доказать, что, с одной стороны, получение такой информации было правомерно и необходимо для целей уголовного расследования, а, с другой — использование таких доказательств является необходимой мерой для административного органа. Помимо этого, необходимо доказать, что процедурные права лица в ходе взаимодействия с налоговыми органами по поводу таких доказательств были соблюдены[28].

Любое использование персональных данных лица в Румынии должно быть произведено с соблюдением требований Общего регламента ЕС, принятого совместным решением Европейского Парламента и Совета ЕС от 27.04.2016 № 679/2016 «О защите персональных данных». Обеспечение правомерности взаимодействия государственных органов по поводу персональных данных частных лиц является актуальной проблемой мирового уровня[29].

Принцип добросовестности налогоплательщика. Данный принцип закреплен в ст. 12 КНП и предполагает, что отношения между налоговыми органами и налогоплательщиком должны основываться на добросовестности (п. 1). Действует презумпция добросовестности налогоплательщика, если налоговый орган не докажет обратное.

Однако реализация принципа добросовестности на практике связана с рядом сложностей в отношении НДС.

Такие сложности возникают в том случае, если поставщики лица были признаны не осуществляющими деятельность для целей НДС или вызывают «подозрения» налогового органа о наличии нарушений[30]. У налоговых органов сложилась убежденность, что налогоплательщик обязан проверять своих контрагентов при любых обстоятельствах. Как показывает судебная практика по данному вопросу, имеют значение 3 группы аргументов:

— налогоплательщик выполнил все законодательно установленные требования в отношении подтверждающих вычет «входящего» НДС документов;
— налогоплательщик действовал разумно (как бы действовал любой другой предприниматель на его месте) и приложил все усилия для проверки контрагента;
— налогоплательщику не может быть отказано в вычете «входящего» НДС и в уменьшении налоговой базы по налогу на прибыль организаций (за счет реально понесенных расходов на приобретение активов), за нарушения, совершенные другим лицом.

В 2014-2016 гг. в Румынии большинству налогоплательщиков было отказано в вычете НДС в связи с нарушениями контрагентов[31]. При этом, в нарушение принципа единообразного применения налогового закона некоторым налогоплательщикам было отказано в льготах не только по НДС, но и по НПО[32]. Как было указано в решении Верховного суда

[26] Cristea A. Stoicescu I. Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal. O noua procedura // Curierul Fiscal. 2017. № 10. P. 394.

[27] ECLI:EU:C:2015:832. 17.12.15.

[28] Feldrihan D. TVA intre fiscal si penal. Noi evolutii in jurisprudenta europeana // Curierul Fiscal. 2016. № 2. P. 68.

[29] Детерманн Л. Путеводитель в правовом регулировании персональных данных Лотара Детерманна. М., 2018. С. 189-305.

[30] Biban S. Principiul proportionalitatii in drept fiscal roman // Curierul Fiscal. 2016. № 1. P. 36.

[31] Biris G. TVA — nevoia de reforma. D 088 — varful icebergului // Curierul Fiscal. 2017. № 3. P. 121.

[32] Biban S. Op. cit. P. 37.

кассации и юстиции Румынии № 2517/2014[33], если налогоплательщик выполнил свои законодательно установленные обязательства, предоставил подтверждающие документы, налоговый орган не вправе требовать от налогоплательщика соблюдения дополнительных условий для получения налоговых льгот. Единственная возможность проверки добросовестного поставщика — это проверка контрагента на сайте Министерства финансов и в Торговом реестре Румынии. Если по итогам такой проверки контрагент был признан добросовестным, у налогоплательщика не было оснований полагать, что нарушения будут иметь место в будущем, поскольку предвидение будущих экономических ситуации невозможно. Более детальная проверка контрагентов входит в компетенцию самого налогового органа и не может быть передана частному лицу (дело *Mahageben and David*[34]).

Налоговый орган должен доказать тот факт, что налогоплательщик непосредственно участвовал в недобросовестной схеме, т.е. знал или должен был знать о наличии таких нарушений по объективным причинам (как было указано в деле, рассмотренном Судом ЕС — *Axel Kittel v. Belgian State* и *Belgian State v. Recolta Recycling SPRL*[35]).

Позиция Верховного суда кассации и юстиции Румынии соответствует позиции Суда ЕС по вопросу определения добросовестности поставщиков налогоплательщика в рамках поставок внутри ЕС (дело *Teleos PLC and Others*[36]). Суд ЕС отметил, что обнаружение пороков в подтверждающих документах, предоставленных налогоплательщиком, не является доказательством его недобросовестности. Вопрос проявления должной осмотрительности при выборе контрагентов вызывает существенные сложности и у российских налогоплательщиков[37].

Указанные выше тенденции в деятельности налоговых органов Румынии противоречат *принципам пропорциональности и эффективности*, которые являются частью коммунитарного правопорядка[38]. Другими словами, действует запрет на введение таких процедурных правил, которые бы делали невозможным или крайне сложным осуществление прав, которыми налогоплательщик наделяется нормами ЕС. Такие правила должны быть пропорциональными и необходимыми для достижения законодательно установленных целей, а также наименее обременительными для налогоплательщика из всех возможных вариантов действий. Вряд ли практика привлечения к ответственности налогоплательщика за действия недобросовестных контрагентов в форме отказа от вычета НДС и от учета расходов по НПО, а также отзыва регистрации лица для целей НДС соответствует данным принципам.

В настоящей статье были рассмотрены лишь некоторые из действующих принципов регулирования налоговых отношений в Румынии, которые актуальны для России. Можно сделать вывод о том, что именно судебная практика наполняет содержанием конституционно и законодательно установленные принципы. 80% решений по налоговым спорам в Румынии выносятся в пользу налогоплательщика[39].

Итак, правовое регулирование налоговых отношений в Румынии основывается, в частности, на принципах законности, предсказуемости и конкретности, а также добросовестности налогоплательщика. Национальный уровень регулирования дополнен принципами пропорциональности и эффективности, действующими на уровне ЕС. Реализация принципа законности на практике связана со следующими обстоятельствами: необходимость соблюдения конституционно установленной процедуры принятия налоговых законов и устранения практики противоречия закону подзаконных актов, соответствие закону актов местных органов власти, недопустимость ретроактивного действия налогового закона. Существенные особенности связаны с привлечением к гражданской ответственности государства за незаконно изъятые у налогоплательщика средства в практике национальных судов Румынии, а также Суда ЕС. Принцип предсказуемости и конкретности касается, прежде всего, процедурных правил и осведомленности налогоплательщика об объеме своих прав и обязанностей (в частности, в отношении методов оценки риска для выбора налогоплательщиков, подлежащих проверке, а также в части сохранения налоговой тайны). Принцип добросовестности налогоплательщика часто нарушается на практике. Реализация концепции должной осмотрительности в отношении контрагентов приводит к ущемлению прав добросовестных налогоплательщиков, что противоречит как нормам ЕС, так и практике ЕСПЧ. Гарантом соблюдения указанных выше принципов выступает суд: большинство решений по налоговым спорам принимается в пользу налогоплательщика.

[33] Inalta Curte de Casatie si Justitie. Decizie nr. 2517/2014 din 29 mai 2014 / Jurisprudenta nationala si europeana 2014; http: // www.legalis.ro (дата обращения: 25.05.2018).

[34] ECLI:EU:C:2012:373. 21.06.2012.

[35] ECLI:EU:C:2006:446. 06.07.06.

[36] ECLI:EU:C:2007:548 27.09.07.

[37] Тимофеев Е.В. Указ. соч. С. 314-346.

[38] Biban S. Op. cit. P. 38.

[39] Sasu H. Op. cit. P. 291.

Список литературы

1. Детерманн Л. Путеводитель в правовом регулировании персональных данных Лотара Детерманна. М., 2018.
2. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.
3. Налоговое право: Учебник для вузов / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2017.
4. Тимофеев Е.В. Налоговое право России — практическое и увлекательное. Полутом I: От основ к источникам и основным принципам. М., 2018.
5. Шепенко Р.А. Очерк налогового права Грузии: опыт исследования публичных финансов в условиях реализации принципа самоопределения народов. М., 2017.
6. Biban S. Principiul proportionalitatii in drept fiscal roman // Curierul Fiscal. 2016. № 1. P. 36-39.
7. Biris G. TVA — nevoia de reforma. D 088 — varful icebergului // Curierul Fiscal. 2017. № 3. P. 120-126.
8. Cristea A. Stoicescu I. Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal. O noua procedura // Curierul Fiscal. 2017. № 10. P. 393-395.
9. Feldrihan D. TVA intre fiscal si penal. Noi evolutii in jurisprudenta europeana // Curierul Fiscal. 2016. № 2. P. 68-71.
10. Nita N. Drept financiar si fiscal. Iasi, 2010.
11. Paun C. Aplicarea principiului echitatii in materie fiscala. 05.04.2017; http: // www.universuljuridic.ro.
12. Paun C. Despre non bis in idem in dezbaterea fiscala contemporana // Curierul Fiscal. 2017. № 1. P. 18-21.
13. Saguna D.D. Radu D.I. Drept Fiscal. Bucuresti. 2017. P. 442.
14. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (I) // Curierul Fiscal. 2016. №. 8. P. 309-313.
15. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscal (IV) // Curierul Fiscal. 2017. № 5. P. 203-205.
16. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (V) // Curierul Fiscal. 2017. № 7. P. 289-291.
17. Schön W. Tax Competition in Europe — the Legal Perspective // EC Tax Review. 2000. № 9. P. 89-104.

Principles of Regulation of Tax Relations in Romania

Nani L.,
Graduate Student
of the Department of Administrative and Financial Law, MGIMO University
E-mail: l.nani.mustajbasic@gmail.com

Abstract. *The maintenance of a balance between the proper execution of a state's functions and individual interests is secured by the principles of regulation of tax relations. Such principles are defined by the constitutions and the tax legislations of foreign countries. The modern interpretation of the principles of regulation of tax relations is revealed by the relevant jurisprudence.*

The present article addresses matters of interest for Russia of the application of principles of regulation of tax relations in Romania. Such regulation is based, particularly, on the principles of legality, certainty and specificity, as well as bona fide of the taxpayer. The principles of proportionality and effectiveness of the EU apply in addition to the national level of legal regulation. The guarantor of the observance of such principles is the court: the biggest part of decisions on tax disputes are in favour of the taxpayer.

The article represents an attempt to systematize the distinctive features of the realization of the aforementioned principles in the context of the analysis of the relevant jurisprudence of national courts of Romania (the appeal courts, the High court of cassation and justice and the Constitutional court), as well as of the European Court of Justice and the European Court of Human Rights. The identified distinctive features relate to the following matters: compliance with the constitutionally stipulated procedure of enacting tax laws and elimination of contradictions between secondary legislation and tax laws, inadmissibility of the retroactivity of the law, application of legal methods of ascertaining the risk of taxpayers who are to be verified, as well as compliance with tax secrecy requirements. The article contains examples of jurisprudence in the matter of accountability of a state in civil procedure for the illegal appropriation of funds from the taxpayer in the practice of national courts and of the European Court of Justice.

Keywords: *tax disputes, principle of legality, principle of certainty, principle of specificity, principle of bona fide of the tax payer, principle of proportionality, principle of effectiveness, European Court of Justice, European Court of Human Rights.*

References

1. Determann L. Putevoditel v pravovom regulirovanii personalnykh dannykh Lotara Determanna. M., 2018.
2. Kozyrin A.N. Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran: voprosy teorii i praktiki. M., 1993.
3. Nalogovoe pravo: Uchebnik dlya vuzov / Pod red. S.G. Pepelyaeva. M., 2017.

4. Timofeev E.V. Nalogovoe pravo Rossii — prakticheskoe i uvlekatelnoe. Polutom I: Ot osnov k istochnikam i osnovnym printsipam. M., 2018.
5. Shepenko R.A. Ocherk nalogovogo prava Gruzii: opyt issledovaniya publichnykh finansov v usloviyakh realizatsii printsipa samoopredeleniya narodov. M., 2017.
6. Biban S. Principiul proportionalitatii in drept fiscal roman // Curierul Fiscal. 2016. № 1. P. 36-39.
7. Biris G. TVA — nevoia de reforma. D 088 — varful icebergului // Curierul Fiscal. 2017. № 3. P. 120-126.
8. Cristea A. Stoicescu I. Criteriile pentru evaluarea riscului fiscal. O noua procedura // Curierul Fiscal. 2017. № 10. P. 393-395.
9. Feldrihan D. TVA intre fiscal si penal. Noi evolutii in jurisprudenta europeana // Curierul Fiscal. 2016. № 2. P. 68-71.
10. Nita N. Drept financiar si fiscal. Iasi, 2010.
11. Paun C. Aplicarea principiului echitatii in materie fiscala. 05.04.2017; http: // www.universuljuridic.ro.
12. Paun C. Despre non bis in idem in dezbaterea fiscala contemporana // Curierul Fiscal. 2017. № 1. P. 18-21.
13. Saguna D.D. Radu D.I. Drept Fiscal. Bucuresti. 2017. P. 442.
14. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (I) // Curierul Fiscal. 2016. №. 8. P. 309-313.
15. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscal (IV) // Curierul Fiscal. 2017. № 5. P. 203-205.
16. Sasu H. Principiul legalitatii in materie fiscala (V) // Curierul Fiscal. 2017. № 7. P. 289-291.
17. Schön W. Tax Competition in Europe — the Legal Perspective // EC Tax Review. 2000. № 9. P. 89-104.