

## ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

Научная статья

УДК 343.359.2

doi: 10.33463/2687-1238.2024.32(1-4).2.190-203

# ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТИ: ОПЫТ ОРГАНИЗАЦИИ ЭКОНОМИЧЕСКОГО СОТРУДНИЧЕСТВА И РАЗВИТИЯ И ВОЗМОЖНОСТИ ЕГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ В РОССИИ

Владимир Иванович Трысячный<sup>1</sup>, Владимир Анатольевич Молодых<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> Санкт-Петербургский университет МВД России, г. Санкт-Петербург, Россия

<sup>1</sup> [trysyachny.vi@yandex.ru](mailto:trysyachny.vi@yandex.ru)

<sup>2</sup> [v.a.molodyh@yandex.ru](mailto:v.a.molodyh@yandex.ru)

**Аннотация.** Борьба с налоговыми преступлениями требует использования сложных стратегий, основанных на таких принципах, как разработка и внедрение унифицированных стандартов и механизмов противодействия налоговым преступлениям и экономического стимулирования добровольного соблюдения законодательства. Цель статьи – рассмотрение экономической и правовой специфики глобального и национального характера противодействия налоговым преступлениям на примере Организации экономического сотрудничества и развития для поиска новых эффективных механизмов, основанных на более тесном международном сотрудничестве и унификации национального законодательства. Результаты показали наличие прямой корреляции между различиями в национальном законодательстве, противодействующем незаконным действиям налогоплательщиков, а эмпирические данные, полученные преимущественно в рамках проведения полевых и лабораторных экспериментов, демонстрируют важность учета социальных, культурных и психологических аспектов, которые оказывают прямое влияние на восприятие налоговой преступности в странах.

**Ключевые слова:** налоговые преступления, мошенничество, бюджетно-налоговая безопасность, экономические стимулы

### Для цитирования

Трысячный В. И., Молодых В. А. Экономико-правовой анализ противодействия налоговой преступности: опыт Организации экономического сотрудничества и развития и возможности его использования в России // Человек: преступление и наказание. 2024. Т. 32(1–4), № 2. С. 190–203. DOI: 10.33463/2687-1238.2024.32(1-4).2.190-203.



## ABROAD

Original article

# ECONOMIC AND LEGAL ANALYSIS OF COUNTERING TAX CRIME: THE EXPERIENCE OF THE ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT AND THE POSSIBILITIES OF ITS USE IN RUSSIA

Vladimir Ivanovich Trysyachny<sup>1</sup>, Vladimir Anatolyevich Molodykh<sup>2</sup>

<sup>1,2</sup> St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of the Russia, St. Petersburg, Russia

<sup>1</sup> [trysyachny.vi@yandex.ru](mailto:trysyachny.vi@yandex.ru)

<sup>2</sup> [v.a.molodyh@yandex.ru](mailto:v.a.molodyh@yandex.ru)

**Abstract.** The fight against tax crimes requires the use of complex strategies based on principles such as the development and implementation of unified standards and mechanisms for countering tax crimes and economic incentives for voluntary compliance with legislation. The purpose of the article is to consider the economic and legal specifics of the global and national nature of countering tax crimes using the example of the Organization for Economic Cooperation and Development to find new effective mechanisms based on closer international cooperation and unification of national legislation. The results showed a direct correlation between differences in national legislation countering illegal actions by taxpayers, and empirical data obtained mainly through field and laboratory experiments demonstrate the importance of taking into account social, cultural and psychological aspects that have a direct impact on the perception of tax crime in countries.

**Keywords:** tax crimes, fraud, fiscal security, economic incentives

### For citation

Trysyachny, V. I., Molodykh, V. A. 2024, 'Economic and legal analysis of countering tax crime: the experience of the Organization for Economic Cooperation and Development and the possibilities of its use in Russia', *Man: crime and punishment*, vol. 32(1–4), iss. 2, pp. 190–203, doi: 10.33463/2687-1238.2024.32(1-4).2.190-203.

### Введение

В настоящее время финансовые рынки стали более глобальными, а растущие сложности, генерируемые их взаимосвязанными системами и использованием новых технологий, открывают дополнительные возможности для совершения налоговых преступлений и финансовых махинаций, таких как отмывание денег, налоговые мошенничества и коррупция. Действительно, налоговые преступления, как показывают последние данные, достигли знакового масштаба на международном уровне и оказывают крайне негативное влияние на уровень национальной бюджетно-налоговой безопасности, так как преимущественно совершаются в пределах юрисдикций конкретных государств [1]. Благодаря глобализации налогоплательщики применяют международные возможности для совершения налоговых преступлений в национальных юрисдикциях, которые предоставляют им такие возможности. На местном уровне

налогоплательщики-резиденты (как физические, так и юридические лица) используют недостатки и пробелы законов для совершения налоговых преступлений, надеясь, что их действия по минимизации обязательств будут признаны законными или такие факты не будут обнаружены.

По мере закрытия лазеек и устранения недостатков налоговые преступники разрабатывают новые методы, позволяющие обойти изменения в налоговом законодательстве и правоприменительные стратегии. Это приводит к возникновению негативных эффектов правового, экономического и социального характера, в основе которых лежит сокращение доходной части национальных бюджетов, что автоматически снижает качество предоставляемых государственных услуг, а налогоплательщики начинают воспринимать действующую налоговую систему как менее справедливую. В результате наблюдается рост масштабов уклонения от уплаты налогов, в том числе за счет ухода в теневой сектор экономики.

Сложность налогового законодательства и экономических отношений между государством и налогоплательщиками определяет необходимость поиска адаптивных механизмов противодействия налоговым преступлениям и экономического стимулирования добровольного соблюдения законодательства. В связи с этим цель статьи заключается в рассмотрении экономической и правовой специфики глобального и национального характера противодействия налоговым преступлениям на примере Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) для поиска новых механизмов противодействия, основанных на более тесном международном сотрудничестве и унификации национального законодательства.

### **Материалы и методы**

Следуя историческому и культурному контексту, в ОЭСР разработали разные подходы к противодействию налоговым преступлениям с учетом затруднений трансграничного их выявления и реагирования на них (например, расследование, судебное преследование и возвращение активов). Это также объясняет взаимосвязь между уклонением от уплаты налогов, мошенничеством, злоупотреблениями и агрессивным налоговым планированием.

Предоставление четких определений налоговых правонарушений является основой для эффективного противодействия налоговым преступлениям в целом. Результаты исследований консалтинговой компании PROTAX, проведенных в 2019 г., выявили широкий спектр точек зрения на такие области, как адекватность и ясность юридических определений налоговых преступлений в разных юрисдикциях, хотя адекватность определения налоговых правонарушений была охарактеризована как «когда правовая система обеспечивает наказание за налоговые нарушения как криминальные поступки». Ясность дефиниции контекстуализирована, поскольку определение «позволяет гражданам и предприятиям соотнести, соответствует ли их поведение нормам уголовного права или нарушает их»<sup>1</sup> [2].

Важным элементом, который необходимо учитывать, является то, что определение налоговых преступлений следует считать адекватным, если существует достаточное признание или легитимность такого определения в теории и на практике [2]. Кроме того, адекватное определение налогового преступления должно быть не только полным, чтобы охватить все существенные параметры существующих методов и стратегий их

<sup>1</sup> PROTAX. URL: <https://protaxconsulting.com/ru/resources/article> (дата обращения: 28.02.2024).

совершения, но и достаточно гибким в плане учета постоянно меняющихся и сложных операций и схем налоговых преступлений.

Каждый налог в той или иной форме может использоваться для преступных махинаций со стороны налогоплательщиков, но особенно это касается прямых налогов, таких как подоходный налог с физических лиц или налог на прибыль, а также косвенные налоги, например НДС (который особенно подвержен мошенническим схемам, в том числе с участием организованной преступности).

Налоговая преступность активно развивается, адаптируясь к новым возможностям, предлагаемым технологиям, либерализации торговли и свободному перемещению товаров, услуг и капитала. Концепция налоговых преступлений запутана неопределенностями в налоговом законодательстве и, как следствие, судебной практикой. Одной из причин, объясняющих неурегулированность налоговых преступлений, выступает трансграничный характер этого явления, когда различия в правовых рамках юрисдикций приводят к неоднозначному пониманию [3]. Другая причина коренится в целях налоговой политики, которые не рассматривают криминализацию налоговых правонарушений как продуктивный путь к достижению экономических целей, таких как оптимизация доходов для минимизации налоговых обязательств. В то же время уголовные налоговые преступления также определяются порогом ответственности [4]. В ряде юрисдикций установлены высокие пороговые значения, при которых правонарушение, связанное с налоговой ответственностью, может быть квалифицировано как преступление. В других случаях, даже если такие пороговые значения разумны и согласованы, способ их расчета может отличаться в разных странах.

Неопределенность вокруг налоговых преступлений вызвана взаимосвязанным характером финансовых преступлений, в которых налоговые правонарушения имеют особенность перехода между границами гражданского, административного права и уголовного права. Например, финансирование терроризма и отмыwanie денег являются финансовыми преступлениями, которые могут иметь прямую связь с уголовным правом без неоправданной двойственности применения норм гражданского права, тогда как налоговые правонарушения традиционно рассматриваются в административном порядке.

Основанная 30 сентября 1961 г. ОЭСР является межправительственной организацией и ассоциацией 38 национальных юрисдикций, составляющих значительную долю мирового ВВП и рынка. В рамках данной организации происходит формирование глобального консенсуса по борьбе с уклонением от уплаты налогов через реализацию ряда мероприятий:

- глобальный форум по прозрачности и обмену информацией для целей налогообложения;
- форум по налогам и преступности (к которому присоединяются многие страны, не являющиеся членами ОЭСР);
- форум по налоговому администрированию, поддерживаемый влиятельными институтами, такими как G20, МВФ, Всемирный банк.

Комитет по бюджетным вопросам ОЭСР тесно сотрудничает с ФАТФ, преследуя цели укрепления международного авторитета политики ОЭСР по противодействию налоговому преступлению и борьбе с уклонением от уплаты налогов, связанным с отмыванием денег. Итогом сотрудничества является то, что рекомендации ФАТФ дополняются работой ОЭСР, а меры, рекомендованные ОЭСР, имеют основную движущую силу при принятии налоговых решений среди государств-членов, а также среди других стран.

Такая реализация принципов ОЭСР по противодействию налоговым преступлениям базируется во многом на «доброй воле ее членов и их взаимном уважении друг к другу» [5]. Правовая база ОЭСР включает в себя около 450 основных правовых инструментов, которые можно разделить на две большие группы:

– решения и рекомендации, принятие которых осуществляется в порядке, установленном Конвенцией ОЭСР, и которые утверждаются Советом ОЭСР, их выполнение практически всегда обязательно для всех стран-членов;

– прочие нормативно-правовые документы (декларации, договоренности, соглашения и т. д.), имеющие определенный правовой статус, но не являющиеся обязательными для исполнения странами – членами ОЭСР.

К основным правовым инструментам ОЭСР, касающимся противодействия налоговой преступности, относятся следующие:

– Декларация об автоматическом обмене информацией по вопросам налогообложения от 6 мая 2014 г.;

– Рекомендация Совета по содействию сотрудничеству налоговых и других правоохранительных органов в борьбе с тяжкими преступлениями от 14 октября 2010 г.;

– Многосторонняя конвенция по выполнению мер, относящихся к налоговым соглашениям, в целях противодействия размыванию налоговой базы и выводу прибыли из-под налогообложения от 24 ноября 2016 г.;

– Рекомендация Совета о применении налога на добавленную стоимость/налога на товары и услуги в международной торговле услугами и нематериальными активами от 27 сентября 2016 г.;

– Рекомендация Совета по стандарту автоматического обмена информацией о финансовых счетах в налоговых вопросах от 15 июля 2014 г.;

– Рекомендация Совета по налоговым мерам по дальнейшей борьбе с подкупом иностранных должностных лиц при международных деловых операциях от 25 сентября 2009 г.;

– Рекомендация Совета по использованию Типового меморандума ОЭСР о взаимопонимании по автоматическому обмену информацией для целей налогообложения от 22 марта 2001 г.;

– Рекомендация Совета по реализации предложений, содержащихся в Докладе о вредной налоговой конкуренции за 1998 г., от 16 июня 2000 г.;

– Рекомендация Совета по предоставлению и оформлению налоговых льгот в налоговых конвенциях от 23 октября 1997 г.;

– Рекомендация Совета относительно Типовой конвенции о налоге на доходы и капитал от 23 октября 1997 г.;

– Рекомендация Совета по использованию идентификационных номеров налогоплательщика в международном контексте от 13 марта 1997 г.;

– Рекомендация Совета относительно Типового соглашения ОЭСР о проведении одновременных налоговых проверок от 23 июля 1992 г.;

– Рекомендация Совета относительно отмены налогового соглашения от 2 октября 1989 г.;

– Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, открытая для подписания 25 января 1988 г.;

– Протокол о внесении поправок в Конвенцию о взаимной административной помощи по налоговым вопросам, принятый к сведению Советом 18 февраля 2010 г.;

- Рекомендация Совета по избеганию двойного налогообложения в отношении налогов на имущество, наследство и дарение от 3 июня 1982 г.;
- Рекомендация Совета по уклонению от уплаты налогов от 21 сентября 1977 г.;
- Рекомендация Совета о Руководящих принципах защиты потребителей от мошеннической и вводящей в заблуждение коммерческой практики за рубежом от 11 июня 2003 г.;
- Декларация о трансграничных потоках данных от 11 апреля 1985 г.;
- Рекомендация Совета относительно Руководящих принципов, регулирующих защиту конфиденциальности и трансграничных потоков персональных данных, от 23 сентября 1980 г.

Примечательно, что в правовой базе ОЭСР нет решений, являющихся обязательными правовыми инструментами. Однако существует несколько конвенций, предусматривающих более обязательные императивы для членов ОЭСР. Деклараций, которые имеют высокую нормативную силу, также немного. Однако это связано не с количеством обязательных инструментов, а с тем, насколько они эффективны и (или) содержательны. В то же время эти необязательные документы обычно имеют «моральную силу, выходящую за рамки ОЭСР, и позволяют завоевать уважение международного сообщества» [6]. Например, один из таких инструментов, который даже непосредственно не встречается ни в одном из правовых инструментов, но который обеспечивает достаточную нормативную силу, – это доклад ОЭСР о глобальных принципах борьбы с налоговыми преступлениями под эгидой целевой группы по налоговым преступлениям и другим преступлениям ОЭСР. Все перечисленные инструменты так или иначе способствуют борьбе с налоговыми преступлениями в странах ОЭСР, и анализ такого опыта является актуальным.

### **Результаты и обсуждение**

Большинство стран ОЭСР по отдельности принимают различные по эффективности меры по противодействию налоговым преступлениям. Совместно под эгидой ОЭСР, а также в рамках двустороннего и многостороннего сотрудничества разрабатываются и реализуются соответствующие меры. Например, публикация в 2017 г. Десяти глобальных принципов (TGP) ОЭСР по борьбе с налоговыми преступлениями, претендующих на общемировой характер, является хорошим примером таких коллективных инициатив<sup>1</sup>.

TGP были разработаны так, чтобы отражать основные международные принципы, которые можно было бы эффективно использовать для борьбы с налоговыми преступлениями. Эти принципы, основанные на стратегическом вкладе более чем 200 стран, действительно решают соответствующие проблемы, начиная от правовых, административных, институциональных и заканчивая оперативными областями, имеющие отношение к созданию системы, которая, по крайней мере, эффективна в борьбе с налоговыми преступлениями. Расположение принципов разработано таким образом, чтобы дать возможность различным странам «сравнить свою правовую и операционную базу и определить области, в которых можно внести улучшения».

TGP расположены в рамках «общегосударственного подхода к борьбе с налоговыми преступлениями». В их основе лежит понимание того, что налоговые преступления динамичны и преступники легко адаптируются, чтобы щедро воспользоваться любыми финансовыми возможностями. Используя все доступные выгоды, получаемые от любых налоговых преступлений, преступники обычно опережают законодательные и правоприменительные изменения, которые были введены государственным механизмом

<sup>1</sup> OECD Council Recommendation on the Ten Global Principles for Fighting Tax Crime. URL: <https://legalinstruments.oecd.org/en/instruments/OECD-LEGAL-0469> (дата обращения: 28.02.2024).

для эффективного предотвращения, обнаружения и преследования этих преступлений. Необходимо тщательно обдумать создание структуры, приведшей к появлению TGP по противодействию налоговым преступлениям, которые преследуют трехуровневые цели:

- дать странам возможность оценить свою правовую и операционную базу, чтобы определить налоговую практику, считающуюся успешной для улучшения соответствующих систем в областях, которые необходимы «для эффективной системы борьбы с налоговыми преступлениями»;

- позволить измерять прогресс стран «посредством регулярных обновлений»;

- позволить странам «сформулировать свои потребности в обучении» или наращивании потенциала в борьбе с налоговыми преступлениями [7].

TGP установили 10 глобальных принципов, охватывающих правовые, стратегические, административные и оперативные аспекты борьбы с налоговыми преступлениями:

- криминализация налоговых преступлений;

- эффективные стратегии борьбы с налоговыми преступлениями;

- адекватные и эффективные ресурсы и полномочия правоохранительных органов;

- межведомственное и международное сотрудничество;

- организационная структура с определенными обязанностями;

- классификация налоговых преступлений как предикатных преступлений для отмыывания денег;

- защита фундаментальных прав налоговых правонарушителей.

Благодаря своему сквозному и взаимодополняющему характеру TGP могут, по крайней мере, служить «минимальным стандартом» для поиска долговременных решений налоговых преступлений на международном уровне.

Указанный набор принципов, если он реализован и применяется соответствующим образом, может стать сильным рычагом успеха. Частично это связано с тем, что ОЭСР предусмотрела условия для постоянного совершенствования принципов посредством расширения юрисдикционного и институционального участия в форуме ОЭСР по налогам и преступности (FTC). Федеральная торговая комиссия также поощряет усилия по разработке дополнительных инструментов для противодействия налоговым преступлениям и отмыыванию денег.

В Российской Федерации, как и в других развитых странах, налоговые преступления, такие как налоговое мошенничество и уклонение от уплаты налогов, квалифицируются как предикатные для отмыывания денег, которые могут преследоваться по гражданскому и уголовному праву [8]. Обычно для определения этого используются пороговые значения налоговой ответственности, серьезность мошенничества и наличие смягчающих обстоятельств действий налогоплательщика. Однако в некоторых странах уголовное расследование и судебное разбирательство проводятся параллельно с административным/гражданским расследованием.

Налоговое мошенничество и уклонение от уплаты налогов являются базовыми элементами в типологии налоговых преступлений как в России, так и в странах ОЭСР. Эти два понятия также взаимосвязаны, поэтому требуется более детальный их анализ с целью показать, что представляют собой эти термины и как они взаимодействуют друг с другом, а также с другими элементами налоговых преступлений.

Вокруг определения мошенничества существует множество споров. Мошенничество в целом можно определить как «умышленное действие одного или нескольких лиц из числа руководства, лиц, отвечающих за управление, сотрудников или третьих лиц,

связанное с использованием обмана для получения несправедливого или незаконного преимущества» [9]. Следует учитывать, что мошенничество основано только на нечестности, поэтому на первый взгляд кажется, что его легко идентифицировать. Однако мошенничество охватывает очень широкий круг действий и имеет множество схем, поэтому аудиторам и другим специалистам часто сложно использовать стандартные процедуры для выявления фактов такого неправомерного поведения. В этом контексте мошенничество определяется как «способ незаконного зарабатывания денег посредством обмана, независимо от того, осуществляется ли этот обман напрямую от человека к человеку в реальном или виртуальном пространстве; действует исключительно на основе ложных историй или с использованием обманных реальных или электронных документов, или с помощью личных идентификационных номеров; или использует подлинный или фальшивый бизнес в качестве инструмента мошенничества» [10].

Фальсификация или ложный учет являются особенно важными составляющими налогового мошенничества. Ложный учет относится к действию или процессу, предпринимаемому юридическим и (или) физическим лицом с целью изменения, фальсификации или сокрытия счетов или документов с целью обмана. В Великобритании существуют следующие особенности фальсифицированной отчетности и корпоративных правонарушений, характеризующих мошенничество: «если лицо нечестным путем, с целью получить выгоду для себя или другого лица или с намерением причинить ущерб другому лицу искажает отчетность; уничтожает, искажает, скрывает или фальсифицирует любую учетную запись или любые записи, или документы, сделанные или необходимые для каких-либо целей бухгалтерского учета; при предоставлении информации для любых целей создает или использует любую учетную запись или документ, которые могут вводить в заблуждение» [11].

Другие элементы мошенничества касаются корпоративных правонарушений, а именно:

- ответственность должностных лиц компании за определенные правонарушения, совершенные ими;
- ложные заявления директоров компаний и других лиц (как устные, так и письменные);
- сокрытие документов [12].

Таким образом, умышленное уничтожение, порча или сокрытие официальных документов или счетов с целью получения от них выгоды является мошенническим поведением и уголовным преступлением в Великобритании.

Аналогично в ЕС мошенничество определяется по пяти базовым направлениям, которые затрагивают финансовые интересы стран-членов:

- использование или предоставление ложных, неверных или неполных заявлений или документов, результатом которых является незаконное присвоение или неправомерное удержание средств из общего бюджета ЕС или национальных бюджетов стран – членов ЕС;
- неразглашение информации в нарушение конкретного обязательства, повлекшее за собой неправомерное использование таких средств на цели, отличные от первоначально заявленных;
- использование или предоставление ложных, неверных или неполных заявлений или документов, результатом которых является незаконное уменьшение ресурсов общего бюджета ЕС или национальных бюджетов стран-членов;
- неразглашение информации в нарушение конкретного обязательства, повлекшее за собой незаконное уменьшение налоговых обязательств;
- неправомерное использование законно полученной выгоды.



Как видно, представленные подходы основаны на применении стандартных процессов, например, подготовительная стадия совершения преступления, использование фальсифицированной первичной документации, предоставление искаженных деклараций, а также неполное разглашение информации. Общим для всех этих действий является их цель, связанная с минимизацией налогоплательщиками своих обязательств. Незаконное присвоение или удержание – это элементы, которые используются для детализации определения мошенничества. Особое внимание также уделяется тому, как неправильное, нерегулярное или ошибочное поведение в отношении налоговой отчетности может быть приравнено к мошенничеству, если установлено, что оно было преднамеренным и/или приносило пользу преступнику.

Таким образом, преднамеренное действие, не соответствующее правилам ЕС, которое потенциально оказывает негативное влияние на финансовые интересы ЕС, а также может быть результатом реальных ошибок, совершенных как бенефициарами, претендующими на получение средств, так и органами, ответственными за осуществление платежей в странах ЕС, квалифицируется как мошенничество.

Неотъемлемыми частями приведенных выше определений являются:

- осознанное намерение совершить мошенничество, то есть преступник знает, что его поведение является незаконным;
- виновное действие или бездействие, направленные на совершение мошенничества, например, маневр, манипуляция, фальсификация или обман;
- связь с незаконной денежной или финансовой выгодой;
- незаконность или несправедливость полученного преимущества независимо от формы, которую оно принимает;
- участие в преступлении юридического и (или) физического лица;
- использование для совершения мошенничества как нелегального, так и легального бизнеса.

Чаще всего именно после того, как произошло мошенническое событие, можно сделать оценку, является ли данное действие мошенничеством или нет. Принято выделять шесть вопросов изучения мошенничества:

- ограниченный академический интерес к налоговому мошенничеству и отсутствие эмпирических исследований;
- изменения в экономической деятельности, которые приводят к трансформации структуры преступности;
- соотношение стоимости мошенничества и планируемой выгоды;
- связь мошенничества с рядом других преступлений, таких как отмывание денег, привлечение профессионалов для их совершения;
- наличие множества международных агентств и национальных различий в полномочиях органов, противодействующих мошенничеству.

В Уголовном кодексе Российской Федерации (УК РФ) нет конкретного положения, запрещающего налоговое мошенничество. Таким образом, налоговое мошенничество первоначально квалифицируется как правонарушение, так как нарушает положения Налогового кодекса Российской Федерации. Если объективная и субъективная стороны такого правонарушения соответствуют возможности применения УК РФ, тогда оно будет квалифицироваться как преступление. Однако это характерно не только для России например, в ряде стран ЕС также существуют сложные комплексные процедуры выявления и администрирования налоговых правонарушений.

Во Франции предусмотрена, кроме корпоративной, индивидуальная ответственность, то есть закон проводит различие между юридическим и физическим лицом. В связи с этим, если физическое лицо совершит налоговое мошенничество в компании (юридическом лице), прокуратура будет преследовать физическое лицо, совершившее налоговое мошенничество, например, сокрытие прибыли юридического лица от налоговых органов, и наоборот, в Люксембурге юридическое лицо может быть привлечено к уголовной ответственности за налоговое мошенничество. Такие различия существуют во всех государствах – членах ЕС, что усложняет единообразное определение налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов. В соответствии с российским законодательством можно привести следующие типы мошенничества с налогами на доходы физических лиц:

- умышленное непредставление декларации по НДФЛ;
- использование фальшивого или поддельного номера социального страхования;
- заявление о возмещении личных расходов как деловых;
- умышленное завышение расходов или отчислений;
- умышленное непредставление всех полученных доходов;
- подготовка и подача ложной налоговой декларации;
- искажение ситуационных фактов для их фальсификации с целью получения налоговых вычетов или налоговых кредитов.

Некоторые из перечисленных мошеннических действий также могут осуществляться юридическими лицами, особенно в случае последних примеров. Для предприятий или юридических лиц существуют сложные виды или методы налогового мошенничества:

- умышленное непредставление налоговой отчетности по заработной плате;
- умышленное несообщение о всех или части денежных выплат, произведенных сотрудникам;
- использование схем аутсорсинга для завышения расходов;
- несообщение и неуплата налоговым органам собранных налогов на заработную плату.

Уклонение от уплаты налогов обычно определяется как «незаконные действия, при которых налоговые обязательства скрываются или игнорируются, то есть налогоплательщик платит меньше налога, чем он/она должен платить по закону, путем сокрытия доходов или информации от налоговых органов» [13]. Из определения следует, что налогоплательщик уклоняется от уплаты налогов сознательно, и только в этом случае его действия можно квалифицировать как преступление. Сам механизм совершения налогового преступления значения не имеет, главное, чтобы присутствовал ущерб, выраженный в сумме неуплаченных налогов и сборов или в случае мошенничества для получения обманным путем доступа к возмещению налогов из бюджетной системы.

Выделяют, как минимум, две ключевые составляющие налоговых преступлений:

- противоправное поведение, признанное уголовным законодательством;
- скрытые и (или) игнорируемые налоговые обязательства.

В этих составляющих уклонения от уплаты налогов конкретно не указывается наличие умысла со стороны налогоплательщика. Однако в соответствии с УК РФ виновность действия, а также намерение являются существенными элементами, которые следует учитывать при определении преступления в контексте уклонения от уплаты налогов. В данном случае поведение можно назвать применением незаконных методов (то есть путем мошеннических действий и обмана) с целью уклонения от уплаты налогов. Эти методы уклонения от уплаты налогов включают в себя:

- занижение доходов;

– полное непредставление каких-либо доходов в налоговые органы;  
– действия аналогичного характера, которые могут быть расценены как умышленные способы незаконного уклонения от уплаты налогов.

Как видно, уклонение от уплаты налогов практически не отличается от налогового мошенничества. Объективный элемент налогового преступления заключается в том, что налогоплательщик пытается обмануть государственные, муниципальные, региональные и местные налоговые органы в отношении сумм налогов, которые были удержаны или должны были быть удержаны. Если речь идет о налоговом правонарушении, то объективный элемент уклонения от уплаты налогов связан с намеренным или ненамеренным действием или бездействием любой степени халатности, которая квалифицируется и наказывается как таковая в том или ином законе.

Таким образом, мотивационный элемент уклонения от уплаты налогов как преступления требует проверки двух параметров:

- намерение налогоплательщика;
- любое бездействие налогоплательщика.

В общем случае уклонение от уплаты налогов и налоговое мошенничество можно определить как незаконное и преднамеренное искажение налоговых обязательств, включающее в себя намеренное недекларирование или фальсификацию доходов или поступлений, а также уход в теневой сектор экономики. Общественная опасность деяния выражается в том, что такие правонарушения связаны с обманом общества в отношении доходов, которые должны быть использованы на общественные блага, и ставят в невыгодное положение законопослушных налогоплательщиков (физических и юридических лиц), соблюдающих закон. В России, как и в других странах, не существует какого-либо унифицированного и распространенного определения налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов, которые могли бы без оговорок использоваться в национальном уголовном законе и законодательстве.

Среди большинства специалистов существует устойчивое понимание того, что налоговая минимизация и, в некоторой степени, агрессивное налоговое планирование не пересекаются с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством, так как каждое из этих явлений имеет собственные границы. Налоговое мошенничество может быть определено с относительно высокой степенью точности, отталкиваясь от уклонения от уплаты налогов.

### **Заключение**

Результаты исследования продемонстрировали отсутствие унифицированного подхода как к определению налоговых преступлений государствами – членами ОЭСР, так и к противодействию им. Причина этого имеет объективную составляющую, связанную с различным характером налоговых преступлений в разных юрисдикциях, а также субъективную, определяемую спецификой взаимодействия субъектов налоговых отношений. Наличие общих дефиниций, направленных на криминализацию действий, нарушающих налоговые обязательства, касается преимущественно подоходных и косвенных налогов, поэтому имеют место налоговые преступления, инкриминирующие поведение, связанное с конкретными действиями и использованием специальных схем. Различия могут касаться определения материального элемента или виновного деяния, виновного умысла, а также пороговых значений для назначения наказания за налоговые преступления.

Сложность противодействия налоговой преступности также связана с тем, что такого рода преступления, как правило, носят характер длящихся, то есть они систематически

планировались и осуществлялись на протяжении длительного периода, или совершаются в рамках одной мошеннической операции.

С экономической точки зрения налоговое мошенничество и уклонение от уплаты налогов практически не различаются, так как негативный эффект таких преступлений проявляется в недопоступлении фискальных платежей в бюджетную систему. С правовой точки зрения данные противоправные действия в налоговой сфере характеризуются определенными действиями, которые можно классифицировать в две группы:

- занижение доходов с использованием механизма сокрытия продаж;
- завышение расходов из-за ложного выставления счетов.

Одной из причин широкого использования этих форм налоговых преступлений является то, что они удобны и легко организуются. Их популярность также дополнительно обусловлена особенностями экономики, такими как оборот наличных денег, аутсорсинг и рост значимости экономики услуг. Природа налоговых преступлений такова, что они могут легко совершаться в любой юрисдикции, независимо от ее размера. Очевидно, что экосистема также включает в себя составляющие налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов:

- полное непредставление каких-либо доходов в налоговые органы;
- действия аналогичного характера, которые могут быть расценены как умышленные способы незаконного уклонения от уплаты налогов, причитающихся налогоплательщику.

Различный характер определений налоговых преступлений в разных юрисдикциях оказывает существенное влияние «на применение уголовного законодательства, расследование и уголовное судопроизводство», а также осуждение и приговор. Например, юридические определения и положения, лежащие в основе налоговых преступлений, могут отрицательно повлиять на правоохранительные органы во время процедур судебного преследования.

Результаты анализа показали наличие прямой корреляции между различиями в национальном законодательстве, противодействующими незаконным действиям налогоплательщиков, а эмпирические данные, полученные преимущественно в рамках проведения полевых и лабораторных экспериментов, демонстрируют важность учета социальных, культурных и психологических аспектов, которые оказывают прямое влияние на восприятие налоговой преступности в странах.

Существующие трактовки понятия «налоговые преступления» в разрезе стран требуют определенной унификации с целью разработки более скоординированных действий по противодействию налоговой преступности в международном масштабе. Только когда все точно, ясно и адекватно выявлено, можно адаптировать определение преступлений, меры наказания, а нередко и следственные полномочия к соответствующему поведению. Это своего рода индивидуальный подход к борьбе с налоговыми преступлениями, способствующий правовой предсказуемости, что повысит соблюдение налоговых требований.

Чрезмерная фрагментация дефиниций налоговых преступлений может привести к еще большим трудностям для правоохранительных органов. Общее определение стало бы менее точным, но при этом способным обеспечивать общий подход ко всем преступлениям, связанным с налогами. Это упростит работу правоохранительных органов. Нахождение четкого и адекватного определения налоговых преступлений имеет решающее значение и должно быть достигнуто не только каждой юрисдикцией, но и с учетом того, как юрисдикционные подходы резонируют, в большей степени общности, с

подходами других юрисдикций, таких как ЕС. Это особенно актуально потому, что противодействие транснациональным налоговым преступлениям, как показывают тематические исследования PROTAX, требует общих подходов и юридических определений во всех юрисдикциях.

Таким образом, независимо от деталей конкретной правовой базы будет наиболее эффективно, если закон четко определит налоговые правонарушения, являющиеся преступлениями. В то же время независимо от того, как налоговые преступления определяются, ОЭСР и ЕС подчеркивают, что они являются тяжкими, а следовательно, одними из их главных приоритетов борьбы.

### Список источников

1. Schneider, F. 2013, 'The financial flows of transnational crime and tax fraud in OECD countries: What do we (not) know?', *Public Finance Review*, vol. 41, iss. 5, pp. 677–707.
2. Назаренко Б. А. Уголовная ответственность юридических лиц за налоговые преступления: «proetcontra» // Российский следователь. 2015. № 14. С. 34–38.
3. Bessard P. 2009, *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*, Institut Constant de Rebecque.
4. Зарипов В. М. Современные проблемы ответственности за налоговые преступления // Закон. 2018. № 10. С. 50–60.
5. Dwyer, T. & Dwyer, D. 2002, 'Transparency versus privacy: reflections on OECD concepts of unfair tax competition', *Journal of Financial Crime*, vol. 9, iss. 4, pp. 330–340.
6. Turksen, U. & Abukari, A. 2021, 'OECD's global principles and EU's tax crime measures', *Journal of Financial Crime*, vol. 28, iss. 2, pp. 406–419.
7. *Taxing crime: a whole-of-government approach to fighting corruption, money laundering, and tax crimes 2022*, World Bank Publications.
8. Накова М. Р. Анализ влияния налоговых преступлений на экономическую безопасность регионов Российской Федерации // Вестник Московского университета МВД России. 2019. № 5. С. 278–282.
9. Крохин Р. И. Проблемы квалификации налогового мошенничества в уголовном праве // Вопросы российского и международного права. 2021. Т. 11, № 3-1. С. 189–196.
10. Татарчук З. Ю. Налоговое мошенничество: сравнительно-правовой аспект // Вестник науки и образования. 2015. № 5(7). С. 99–101.
11. Weidenfeld, K. & Spire, A. 2017, 'Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies', *Journal of Financial Crime*, vol. 24, iss. 4, pp. 574–588.
12. Панкратьев А. Н. Статистическая характеристика налоговых преступлений // Закон и право. 2020. № 11. С. 187–197.
13. Allam A. (et al.) 2023, 'National culture and tax evasion: the role of the institutional environment quality', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, iss. 52.

### References

1. Schneider, F. 2013, 'The financial flows of transnational crime and tax fraud in OECD countries: What do we (not) know?', *Public Finance Review*, vol. 41, iss. 5, pp. 677–707.
2. Nazarenko, B. A. 2015 'Criminal liability of legal entities for tax crimes: "proetcontra"', *Russian investigator*, iss. 14, pp. 34–38.
3. Bessard P. 2009, *Tax burden and individual rights in the OECD: an international comparison*, Institut Constant de Rebecque.

4. Zaripov, V. M. 2018, 'Modern problems of responsibility for tax crimes', *Law*, iss. 10, pp. 50–60.
5. Dwyer, T. & Dwyer, D. 2002, 'Transparency versus privacy: reflections on OECD concepts of unfair tax competition', *Journal of Financial Crime*, vol. 9, iss. 4, pp. 330–340.
6. Turksen, U. & Abukari, A. 2021, 'OECD's global principles and EU's tax crime measures', *Journal of Financial Crime*, vol. 28, iss. 2, pp. 406–419.
7. *Taxing crime: a whole-of-government approach to fighting corruption, money laundering, and tax crimes 2022*, World Bank Publications.
8. Nakova, M. R. 2019, 'Analysis of the impact of tax crimes on the economic security of the regions of the Russian Federation', *Bulletin of the Moscow University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, iss. 5, pp. 278–282.
9. Krokhin, R. I. 2021, 'Problems of qualification of tax fraud in criminal law', *Issues of Russian and international law*, vol. 11, iss. 3-1, pp. 189–196.
10. Tatarchuk, Z. Yu. 2015, 'Tax fraud: a comparative legal aspect', *Bulletin of Science and Education*, iss. 5(7), pp. 99–101.
11. Weidenfeld, K. & Spire, A. 2017, 'Punishing tax offenders in France and Great Britain: two criminal policies', *Journal of Financial Crime*, vol. 24, iss. 4, pp. 574–588.
12. Pankratiev, A. N. 2020, 'Statistical characteristics of tax crimes', *Rigth and law*, iss. 11, pp. 187–97.
13. Allam A. (et al.) 2023, 'National culture and tax evasion: the role of the institutional environment quality', *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, iss. 52.

#### **Информация об авторах**

**В. И. Трысячный** – доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры административного права;

**В. А. Молодых** – кандидат экономических наук, доцент, доцент кафедры информационной безопасности.

#### **Information about the authors**

**V. I. Trysyachny** – Sc.D (Economics), Associate Professor, professor of Administrative Law Department;

**V. A. Molodykh** – PhD (Economics), Associate Professor, associate professor of Information Security Department.

#### **Примечание**

Содержание статьи соответствует научной специальности 5.1.4. Уголовно-правовые науки (юридические науки).

Статья поступила в редакцию 28.02.2024; одобрена после рецензирования 09.04.2024; принята к публикации 27.05.2024.

The article was submitted 28.02.2024; approved after reviewing 09.04.2024; accepted for publication 27.05.2024.