

ПРОБЛЕМЫ ПОВЫШЕНИЯ ЭФФЕКТИВНОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ГОСУДАРСТВ БРИКС В ЧАСТИ ПРЕСЕЧЕНИЯ УКЛОНЕНИЯ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

Д.А. Курочкин^{1, 2}

¹ Уральский государственный юридический университет, г. Екатеринбург, Российская Федерация

² Институт права БРИКС, г. Екатеринбург, Российская Федерация

Информация о статье

Дата поступления

4 февраля 2018 г.

Дата принятия в печать

2 августа 2019 г.

Дата онлайн-размещения

23 августа 2019 г.

Ключевые слова

Уклонение от уплаты налога; обход налогового закона; борьба с налоговой преступностью; сотрудничество государств БРИКС; уголовное законодательство государств БРИКС; налоговое законодательство государств

Финансирование

Государственное задание

Министерства науки и высшего образования РФ № 29.7551.2017/8.9.

Руководитель проекта — доктор

юридических наук, профессор

Д.В. Винницкий

Аннотация. Налоги представляют собой основной источник бюджета любого государства. Налоговые правонарушения наносят ущерб мировой финансовой системе и подрывают экономику отдельных государств. Согласно имеющейся статистике, существенные потери от налоговых правонарушений несут в том числе государства БРИКС. Наибольшая общественная опасность присуща такому налоговому правонарушению, как уклонение от уплаты налогов. Данный деликт является уголовно наказуемым практически в любой юрисдикции. В статье проанализированы режимы борьбы с налоговой преступностью, установленные в законодательстве государств БРИКС, на примере уклонения от уплаты налогов. Выявлены элементы состава преступления, по которым государства БРИКС могут выразить общие подходы, тем самым укрепив сложившиеся формы межгосударственного сотрудничества в области борьбы с налоговыми преступлениями. С учетом доктринальных и практических знаний предложены возможные модели согласования имеющихся в законодательстве государств БРИКС противоречий в понимании опасных форм уклонения от уплаты налогов. Поставлена проблема разграничения уклонения от уплаты налогов, обхода налогового закона и налоговой оптимизации. Обоснована возможность дифференцированного подхода к налогообложению и уголовно-правовой квалификации поведения налогоплательщиков в зависимости от степени их противодействия или содействия мероприятиям налогового контроля. Признано необходимым и возможным использование международного опыта выработки стандартов и мер по борьбе с налоговыми преступными деяниями, реализованного в рамках ООН, ОЭСР, Совета Европы. Оценена перспектива унификации, гармонизации и иных форм сближения законодательства государств БРИКС в области борьбы с налоговыми преступлениями в сочетании с принимаемыми и реализуемыми на международном уровне мерами по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения.

ISSUES OF IMPROVING THE EFFECTIVENESS OF ENFORCING THE BRICS COUNTRIES' LEGISLATION AGAINST TAX EVASION

Denis A. Kurochkin^{1, 2}

¹ Ural State Law University, Yekaterinburg, the Russian Federation

² BRICS Law Institute, Yekaterinburg, the Russian Federation

Article info

Received

2018 February 4

Accepted

2019 August 2

Available online

2019 August 23

Keywords

Tax evasion; tax avoidance; combating tax crime; cooperation of the BRICS countries; criminal legislation of the BRICS countries; tax legislation of the BRICS countries

Abstract. Taxes are the main source of budgetary income for any state. Tax offences inflict damage on the global financial system and undermine the economy of specific states. According to the available statistics, the BRICS countries bear considerable losses due to tax violations. Among all tax offenses, tax evasion is characterized by the greatest public danger. This delict is criminally punishable under practically any jurisdiction. The author analyzes the legal regimes of combating tax offences in the legislation of the BRICS countries using the example of tax evasion. The author also identifies those constituent elements of crime for which the BRICS countries could have common approaches, thus strengthening the existing forms of inter-state cooperation in combating tax offences. Taking into account the doctrinal and practical knowledge, the author presents possible models of reconciling the differences between the legislation of the BRICS countries regarding the understanding of dangerous forms of tax evasion. The article also raises the issue of differentiating between tax evasion, tax avoidance and tax optimization. The author argues in favor of a differential approach

Acknowledgements

State task № 29.7551.2017/8.9 of the Russian Ministry of Science and Higher Education. Project leader – Doctor of Law, Prof. D.V. Vinnitsky

to taxation and criminal law qualification of the taxpayer's actions depending on how willing they are to cooperate with tax control measures. The use of international experience in developing the standards and measures to combat tax offences implemented within the framework of the UNO, the OECD, and the Council of Europe is recognized as necessary and possible. The author assesses the prospects of unification, harmonization and other forms of coordination of the BRICS countries' legislation on counteracting tax offences together with the internationally adopted and enforced measures to counteract the diffusion of the tax base and the reduction of taxable revenues.

Введение

Каждое государство способно выполнять возложенные на него международные и внутригосударственные обязательства только при наличии стабильной и эффективной финансовой системы. В свою очередь, стабильность и эффективность финансовой системы (в том числе бюджета) зависят от налаженности механизма взимания налогов, выступающих основным источником любого бюджета. Поэтому не случайно любые факты уклонения от уплаты налогов, злостного неисполнения налогоплательщиком и налоговым агентом законных обязанностей и т.д. являются противоправными деяниями, а самые общественно опасные из них — преступлениями.

Практически в каждом государстве введена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов; во всех государствах БРИКС (Бразилия, Россия, Индия, Китай, ЮАР) данное правонарушение также является уголовно наказуемым. И это не случайно: согласно исследованию Tax Justice Network, Бразилия, Россия и Китай по состоянию на 2011 г. входили в десятку стран с наибольшими потерями бюджета, возникшими в результате уклонения от уплаты налогов¹. Данные потери измеряются сотнями миллионов долларов и наносят существенный ущерб бюджетной системе и экономике каждого государства.

По данным Всемирного института развития экономических исследований Университета ООН (UNI-WIDER) за 2016 г., в результате уклонения от уплаты налогов бюджеты всех государств мира в целом недополучили 500 млрд дол. [1, р. 3]. В мировом масштабе Китай, Индия и ЮАР несут существенные потери [ibid., р. 26–28]², Бразилия

и Россия также недополучают значительные суммы планируемых налоговых поступлений³.

Таким образом, недополучение налоговых доходов в результате противоправных действий налогоплательщиков по уклонению от уплаты налогов и иных обязательных платежей представляет собой не только внутригосударственную (локальную), но и общую, глобальную международную проблему. Уклонение от уплаты налогов причиняет наибольший вред системе налогообложения и в целом мировой финансовой системе, в связи с этим ответственность за его совершение (как наиболее общественно опасное налоговое правонарушение) установлена уголовным законодательством любого государства. Кроме того, с учетом глобальной общественной опасности рассматриваемого преступления его предупреждение, выявление и раскрытие должны находиться в том числе в плоскости международного и интеграционного права.

Говоря о мерах пресечения и выявления государствами БРИКС случаев уклонения от уплаты налогов, в том числе в транснациональном масштабе, отметим два фактора, определяющих данную сферу взаимодействия.

Во-первых, цели и основы межгосударственного сотрудничества в сфере борьбы с преступностью государства БРИКС заложили в основных документах, принимаемых по результатам саммитов БРИКС⁴, и реализуют основные направления сотрудничества также через деятельность специально создаваемых структур (например, рабочих групп по борьбе с отдель-

¹ Tax Justice Network: a Briefing Paper on the Cost of Tax Evasion Worldwide. 2011. URL: <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2014/04/Cost-of-Tax-Abuse-TJN-2011.pdf>.

² По оценке Международного валютного фонда, в 2013 г. размер потерь в результате уклонения от уплаты налогов в Китае, Индии и ЮАР составил 77,13, 47,53 и 6,73 млрд дол. США соответственно.

³ В 2011 и 2013 гг. Бразилия и Россия занимали соответственно второе и четвертое место в списке государств, наиболее пострадавших от уклонения от уплаты налогов. URL: https://investorplace.com/investorpolitics/10-worst-countries-for-tax-evasion/#.WeL_qlu0Opo ; URL: <http://thebrazilbusiness.com/article/tax-evasion-in-brazil>.

⁴ Форталезская декларация : принята по результатам 6-го саммита БРИКС 15 июля 2014 г. (г. Форталеза, Бразилия). П. 45 ; Декларация Гоа : принята по результатам 8-го саммита БРИКС 16 окт. 2016 г. (Гоа, Индия). Пп. 53, 59, 63, 64. URL: <http://www.nkibrics.ru/pages/summit-docs>.

ными видами противоправных деяний — коррупцией, терроризмом и т.д.).

Во-вторых, государства БРИКС продолжают сотрудничество по данным вопросам в рамках иных правовых режимов, устанавливаемых такими многосторонними инструментами, как BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) — план действий ОЭСР по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения⁵, Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting — 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.⁶ (на текущий момент подписана всеми государствами БРИКС, кроме Бразилии⁷), Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам⁸ и другие международные соглашения.

Сотрудничество государств БРИКС на основании указанных многосторонних инструментов с целью пресечения обхода налогового закона, неправомерного применения двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения и иных злоупотреблений будет эффективнее, если им удастся достичь общего понимания в определении наиболее опасных форм противоправного (в том числе преступного) поведения налогоплательщиков и иных лиц, направленного на уклонение от уплаты налогов (сборов).

Таким образом, представляется необходимым исследовать особенности такого наиболее общественно опасного состава налогового преступления, как уклонение от уплаты налога, в соответствии с законодательством государств БРИКС, и оценить необходимость и перспективы новых правовых форм межгосударственного сотрудничества стран БРИКС в борьбе с налоговой преступностью.

⁵ International Collaboration to End Tax Avoidance. URL: <http://www.oecd.org/tax/beps>.

⁶ Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>.

⁷ Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting. URL: <http://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>.

⁸ Конвенция о взаимной административной помощи по налоговым делам : заключена в г. Страсбурге 25 янв. 1988 г. // Бюллетень международных договоров. 2016. № 4.

Анализ уголовного законодательства государств БРИКС

Для начала определим основные признаки уклонения от уплаты налогов в разрезе уголовного законодательства каждого государства БРИКС.

Россия. Уклонение от уплаты налогов (сборов) является преступлением в сфере экономической деятельности. Составы данного преступления предусмотрены ст. 198, 199, 199.3, 199.4 Уголовного кодекса Российской Федерации⁹. В указанных нормах не раскрывается, какие деяния являются уклонением, а упоминаются лишь *способы уклонения*: путем непредставления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) или иных обязательных документов либо путем включения в налоговую декларацию (расчет по страховым взносам) или такие документы заведомо ложных сведений.

Верховный Суд Российской Федерации разъяснил, что под уклонением от уплаты налогов понимаются *умышленные* деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и *повлекшие полное или частичное непоступление* соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации¹⁰.

Помимо уклонения от уплаты налогов (сборов) отдельной нормой установлена уголовная ответственность лица за неисполнение обязанностей налогового агента в личных интересах (ст. 199.1 УК РФ).

Субъектом преступления является *физическое лицо* — даже в том случае, если от уплаты налогов уклонилась организация (тогда субъектом преступления может стать руководитель организации, главный бухгалтер или иное лицо, в полномочия которого входит ведение и подписание налоговой отчетности¹¹).

Санкции за совершение преступления являются как имущественными (штрафы), так и неимущественными (вплоть до лишения свободы).

Китай. Уклонение от уплаты налогов относится к преступлениям против порядка сбора на-

⁹ Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] : федер. закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ : (ред. от 29 июля 2017 г.) // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления : постановление Пленума Верхов. Суда РФ от 28 дек. 2006 г. № 64. П. 3 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2007. № 3.

¹¹ Там же. П. 7.

логов (§ 6 гл. 3) и предусмотрено ст. 201 Уголовного кодекса Китайской Народной Республики¹². В этой статье дается перечень *способов совершения уклонения от уплаты налогов*, к которым, в частности, относятся: фальсификация, подделка, сокрытие, самовольное уничтожение налогоплательщиком бухгалтерских книг, расчетных документов; включение в бухгалтерскую книгу дополнительных статей расходов; невключение в нее или уменьшение количества статей доходов; отказ от декларирования после получения уведомления от налоговых органов о необходимости декларирования или подача фальсифицированной налоговой декларации и т.д.

Закон КНР «Об управлении взиманием налогов»¹³ в ст. 40 дает *понятие уклонения от уплаты налогов*: оно имеет место в случае, если налогоплательщик прибегает к таким методам, как подделка, сокрытие бухгалтерских книг и бухгалтерской документации, и (или) без разрешения уничтожает бухгалтерские книги и бухгалтерскую документацию, добавляет несуществующие статьи расходов или не делает в бухгалтерских книгах записей о доходах полностью или частично либо подает неверную налоговую декларацию *с целью полностью или частично избежать уплаты налогов*.

Субъектом преступления является как *физическое лицо*, так и *организация*, при этом по отношению к организациям применяются штрафные санкции, а к виновным лицам (руководителям, бухгалтерам и иным должностным лицам организации) применяется любое из предусмотренных санкцией ст. 201 УК КНР уголовных наказаний (ст. 211 УК КНР).

По мнению ряда авторов, данный подход фактически означает даже то, что весь коллектив организации подвергается штрафу; установление такой коллективной ответственности означает превращение всех работников организации в субъектов уголовного преступления [2, с. 403] (при этом речь идет в том числе и о тех работниках организации, которые не имеют никакого отношения к содеянному [3]). При этом в научной литературе отмечается, что материаль-

ное содержание наказания, т.е. часть штрафа, которое в данном случае косвенно налагается на работника, может быть ничтожным, чисто символическим, но моральная ответственность несоизмеримо больше [4, с. 49–50].

Однако указанные доктринальные оценки, как представляется, все-таки не подтверждаются действующим уголовным законодательством Китая, которое прямо разграничивает уголовную ответственность организации за так называемое корпоративное преступление и уголовную ответственность ее руководителей и иных лиц, ответственных за совершение данного преступления (ст. 30, 31 УК КНР), исключая тем самым привлечение к уголовной ответственности иных, не связанных с преступным деянием работников организации и наложение на них прямо или косвенно уголовно-правовых санкций. Иное также не следует из норм о порядке уплаты штрафа (ст. 52, 53 УК КНР).

Санкции за совершение данного преступления являются как имущественными (штрафы), так и неимущественными (вплоть до лишения свободы). Смертная казнь за совершение рассматриваемого преступления не предусмотрена в свете начавшейся в 2011 г. реформы уголовного законодательства КНР в части сокращения числа составов преступлений, предусматривающих смертную казнь.

Бразилия. Уголовный кодекс Бразилии¹⁴ не предусматривает уголовную ответственность за такое преступление, как уклонение от уплаты налогов, хотя в нем присутствуют смежные составы по неуплате путем обмана ввозных, вывозных пошлин (ст. 334), неспособности уплаты взносов (ст. 168-А).

В Бразилии принят специальный закон № 8.137/1990¹⁵, который определяет состав налоговых преступлений и делится на две части: одна касается преступлений, совершенных гражданским лицом, вторая — преступлений, совершенных государственным служащим.

В ст. 1 упомянутого закона закрепляются *способы совершения уклонения от уплаты налогов*: представление неполной информации в налоговые органы; включение неточной информации в

¹² Уголовный кодекс Китайской Народной Республики : принят на 5-й сес. Всежит. собр. нар. представителей 6-го созыва 14 марта 1997 г. URL: <http://ru.china-embassy.org/rus/zfhz/zgflyd/t1330730.htm>.

¹³ Об управлении взиманием налогов : закон КНР : (принят на 27-й сес. Постоян. ком. Всежит. собр. нар. представителей 7-го созыва 4 сент. 1992 г.). URL: <http://law.uglc.ru/charge.htm>.

¹⁴ Penal Code of Brasil : Decreto-lei No 2.848, de 7 de Dezembro de 1940. URL: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del2848.htm.

¹⁵ Act on Tax Evasion and Crimes Against the Economic Order, Law 8.137/90 : Lei Nº 8.137, de 27 de Dezembro de 1990. URL: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm.

официальный документ; подделка или фальсификация любого фискального документа и т.д.

Как видно из ст. 1 закона № 8.137/1990, уклонение от уплаты налогов — это *действие, нарушающее закон с целью уменьшения налоговых обязательств*. Субъектом преступления выступает *физическое лицо* (ст. 19), санкция за совершение преступления включает в себя *штраф и лишение свободы*.

Индия. Уклонение от уплаты налогов является уголовным преступлением, правда, ответственность за его совершение предусмотрена не в Уголовном кодексе Индии¹⁶, а, как и в случае с Бразилией, в самостоятельном законодательном акте — Законе о подоходном налоге 1961 г. (гл. XXII)¹⁷.

Так, уклонение от уплаты налогов может быть выражено в следующих *деяниях*: длительное недекларирование дохода с последующим его выявлением, ложное заявление либо представление неточных сведений в налоговый орган, преднамеренная попытка сокрытия доходов и иных объектов налогообложения, подделка счетов и документов, неуплата налога на добавленную стоимость в качестве налогового агента и другие деяния.

За совершение указанных правонарушений назначается *лишение свободы либо штраф (без ограничения суммы)*.

Субъектом преступления выступает *физическое лицо*. В тех случаях, когда преступление совершается компанией, ответственность за его совершение несут должностные лица, включая директора компании, если только он не докажет, что не знал о совершении преступления или что принял все зависящие от него меры, чтобы предотвратить совершение такого преступления.

Южно-Африканская Республика. ЮАР отличается от остальных государств БРИКС тем, что не имеет кодифицированного уголовного закона. Вопросы привлечения к уголовной ответственности за совершение налоговых правонарушений регламентированы в специальном акте — Tax Administration Act № 28 of 2011¹⁸ (да-

лее — ТАА), в ст. 235 которого определен состав преступного уклонения от уплаты налогов.

Лицо признается виновным в совершении данного преступления, если:

- делает или позволяет сделать любое ложное заявление или запись в официальном документе либо непосредственно подписывает заявление или другой документ, представленный без разумных оснований;

- дает ложный ответ (устный или письменный) на официальный запрос информации, сделанный в соответствии с ТАА;

- подготавливает, поддерживает или разрешает подготовку или ведение ложных книг счетов или других документов либо фальсифицирует или разрешает фальсификацию бухгалтерских книг или других записей;

- использует или допускает использование мошенничества;

- делает любое ложное заявление в целях получения возмещения или освобождения от уплаты налогов.

Данные действия должны совершаться с *намерением уклониться или помочь другому лицу уклониться* от уплаты налогов или получить неоправданное возмещение в соответствии с ТАА. Виновное лицо подлежит *штрафу или тюремному заключению на срок, не превышающий пяти лет*.

Проблемы повышения эффективности сотрудничества государств БРИКС в борьбе с уклонением от уплаты налогов

Как показал анализ нормативно-правовых актов государств БРИКС, предусмотренные в них составы уклонения от уплаты налогов имеют общие черты. Особенно общность подходов заметна в видах применяемых санкций (преимущественно штрафы), а также в характеристике способов уклонения от уплаты налогов, которые в целом единообразно раскрываются в диспозиции соответствующих статей законов. Этот позитивный момент является серьезной предпосылкой для повышения эффективности сотрудничества государств БРИКС в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Вместе с тем имеются и существенные различия в понимании конструкции уклонения от уплаты налогов.

Во-первых, регулирование всех элементов состава преступления по уклонению от уплаты налогов не сосредоточено в каких-либо кодифицированных источниках уголовного права

¹⁶ The Indian Penal Code : Act no. 45 of 1860 1* [6 Oct., 1860.]. URL: <http://www.oecd.org/site/adboecdanti-corruptioninitiative/46814358.pdf>.

¹⁷ Income Tax Act, 1961. URL: <https://www.incometaxindia.gov.in/Pages/acts/income-tax-act.aspx>.

¹⁸ Tax Administration Act № 28 of 2011 : Assented to : 2 July, 2012. URL: <http://www.lexisnexis.co.za/pdf/download-Tax-Administration-Act.pdf>.

того или иного государства БРИКС. Как правило, регулирование элементов состава не ограничивается уголовными кодексами и продолжается в иных законах (в том числе финансовых или налоговых), в подзаконных нормативных актах и даже в судебных разъяснениях.

Как уже отмечалось в научной литературе, «одной из существенных особенностей правового регулирования в этой сфере является то, что уголовная ответственность за налоговые правонарушения установлена в ряде стран не нормами уголовных законов (кодексов), а нормативными правовыми актами, входящими в систему законодательства о налогах и сборах» [5, с. 304].

Данное обстоятельство, по нашему мнению, может существенно затруднить процесс взаимодействия государств БРИКС, поскольку при этом необходимо учитывать большой объем нормативного материала, к тому же разрозненного и не всегда кодифицированного. Кроме того, в случае делегирования регулирования элементов состава преступления на подзаконный уровень (или комментирования этих вопросов в разъяснениях судов) возникнут обоснованные сомнения в приверженности государств БРИКС основополагающему правовому принципу: нет преступления, нет наказания, не указанного в законе [6, с. 25] (принципу законности).

Во-вторых, описание элементов объективной стороны преступления в уголовном законодательстве государств БРИКС не дает возможности определить конкретный перечень деяний (их признаков), охватываемых данным составом преступления. Иными словами, понятие уклонения от уплаты налогов содержательно не определено, что дает основания для охвата данной формулировкой всех возможных действий (бездействия) налогоплательщика по получению налоговой выгоды, в том числе не связанных с формальным нарушением закона, а направленных, к примеру, на его обход.

В данном случае затрагивается одновременно теоретический и практический вопрос разграничения уклонения от уплаты налогов, обхода налогового закона и налоговой оптимизации. В научной литературе криминализация обхода налогового закона в отсутствие его формальных нарушений преимущественно не поддерживается [7–9].

Д. Диак отмечает, что длительное время специалистами не различались уклонение от уплаты налогов (tax evasion) и обход налогового закона (tax avoidance), поскольку в обоих

случаях государственные доходы сокращаются. Вместе с тем уклонение от уплаты налогов заключается в нарушении норм налогового законодательства, в то время как криминализация обхода закона будет означать противоправность деяния в отсутствие формального нарушения норм права (т.е. в данном случае правоприменителям в принципе можно не ставить под сомнение нарушение конкретных правил налогообложения, а достаточно установить факт непоступления в бюджет сбереженных налогоплательщиком средств) [10].

В некоторых исследованиях отмечается важность учета социальных факторов, которые могут свидетельствовать об отсутствии какой-либо противоправной цели в сбережении сумм налога при обходе закона [11; 12].

Таким образом, с учетом всех возможных правовых, политических, социально-экономических факторов содержательное наполнение состава преступления «уклонение от уплаты налогов» различается в каждой юрисдикции государств БРИКС и используется в процессе уголовно-правовой квалификации неединообразно.

При этом в специализированной научной литературе противодействие уклонению от уплаты налогов и обходу налогового закона тем не менее рассматривается в рамках одного института системы международного налогового права, преследующего цель создания действенных механизмов избежания двойного налогообложения в трансграничных ситуациях [13, с. 136–140].

В-третьих, различается техника описания субъективной стороны преступления в законодательстве государств БРИКС: в диспозиции соответствующих статей не конкретизируется форма вины; умысленный характер действий лица, уклоняющегося от уплаты налогов, в основном раскрывается (упоминается) в иных нормативных актах или в судебной практике.

На наш взгляд, умысленная форма вины при уклонении от уплаты налогов должна быть закреплена нормативно. Вместе с этим для возможности однозначного вывода о наличии в действиях лица умысленной формы вины (для исключения из состава субъектов преступления лиц, оптимизирующих налогообложение законными или, по крайней мере, не запрещенными законом способами) налоговые и следственные органы, вероятно, ужесточат характер контрольных (следственных) мероприятий и мониторинга, требования к количеству и качеству доказа-

тельств, представляемых в ходе контрольных (следственных) мероприятий, и т.д.¹⁹

Полагаем, что для налогоплательщиков, не нарушающих нормы налогового законодательства, подобное увеличение административной нагрузки должно быть компенсировано снижением налогов. В свою очередь, деятельность налогоплательщиков по воспрепятствованию нормальному проведению контрольных мероприятий, активному противодействию деятельности контрольных органов, созданию препятствий при выявлении скрываемых фактов правонарушений и т.п. должна учитываться в качестве квалифицирующего признака состава преступления (о таком подходе, в частности, пишет А. Раскольников [14]). Упомянутые меры рассматриваются как оптимальные и гарантирующие баланс частных и публичных интересов в сфере налоговой политики [15]. Кроме того, они будут иметь и превентивный эффект, стимулирующий прозрачность/открытость деятельности налогоплательщика и сдерживающий его потенциальные намерения по уклонению от уплаты налогов.

Все отмеченные обстоятельства способны создать практические сложности в борьбе с налоговой преступностью на пространстве БРИКС и снизить эффективность реализуемых правоохранительными органами государств БРИКС мероприятий по выявлению и раскрытию преступлений по уклонению от уплаты налогов, обмену налоговой информацией, исполнению поручений о проведении отдельных следственных (оперативных) действий, выдаче преступников и т.д.

Правовой режим борьбы с уклонениями и злоупотреблениями в налоговой сфере, установленный ВЕРС, МЛІ и иными соглашениями (инструментами), также может пострадать по причине отсутствия единых подходов к пониманию преступных форм уклонения от уплаты налогов.

При этом перспективы сближения законодательства государств БРИКС по указанным различиям в понимании конструкции уклонения от уплаты налогов выглядят вполне реалистичными, если принять во внимание опыт ООН, ВТО, Совета Европы и иных международных структур по разработке стандартов, мер и норм, которые могут применяться всеми странами в целях укрепления их правовых и нормативных режимов борьбы с преступностью (в частности, с коррупцией).

¹⁹ Данный подход прослеживается в последних письмах ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650@ (совместное со Следственным комитетом РФ), от 16 августа 2017 г. № СА-4-7/16152@ и др.

В современных условиях вряд ли можно говорить об унификации публичного права (уголовного права): слишком велика самостоятельность государств в уголовно-правовой сфере и устойчивы уголовно-правовые традиции в той или иной правовой юрисдикции. При этом стоит говорить скорее не о бесперспективности унификации уголовного законодательства, а о ее научной малоисследованности (данная область научного знания тем не менее становилась предметом исследования в ряде работ [16, с. 5, 13; 17]), что пока не дает возможности реализовать данный правовой инструмент в области уголовного права. Кроме того, определяя степень уголовно-правового воздействия и санкции за совершение налоговых преступлений, законодатель каждой из стран исходит из конкретных экономических, политических, социальных, правовых, географических и иных особенностей своей страны, которые обусловлены ее историей, типом государственного и общественного устройства, традициями, видом правовой системы, что в совокупности и определяет степень опасности налоговых преступлений и правонарушений для общества и государства [18, с. 855].

Однако любое правовое и экономическое сотрудничество (в том числе построенное на техниках интеграции, которые в определенных пределах могут быть применимы в объединении БРИКС) развивается на основании подсистемы современного международного права, вбирающей в себя нормы разных отраслей как публично-правового, так и частного-правового характера. Данные нормы, как отмечается в свете интеграционных процессов, подразделяются на «множество интеграционных правопорядков, которые функционируют в рамках отдельных интеграционных объединений» [19, с. 22].

Для защиты и охраны так называемого интеграционного права и для достижения поставленных перед интеграционным правом задач необходимо наличие правоохранительных норм. Так, в науке международного права уже выделяется такое понятие, как интеграционное правонарушение, под которым понимается «невыполнение... предписаний, вытекающих из различных источников интеграционного права» [там же, с. 23].

Как отмечается в научной литературе, интеграционный потенциал может заклю-

чаться и во внутригосударственных нормах, в том числе уголовно-правового характера [20, с. 200]. Речь не идет о том, чтобы ввести в интеграционное право единые для всех членов интеграции составы преступления и меры ответственности. В данном случае межгосударственное интеграционное сотрудничество может быть выражено в согласовании правовых позиций государств по некоторым вопросам уголовно-правового регулирования, в определении согласованных критериев противоправности тех или иных деяний. Нельзя не отметить прогресс подобных процессов в рамках Таможенного союза ЕАЭС (ранее — ЕврАзЭС) применительно к таможенным правонарушениям [21].

Таким образом, государства БРИКС могут повысить эффективность сотрудничества в сфере борьбы с налоговой преступностью путем выработки общих позиций по вопросам правовой характеристики уклонения от уплаты налогов. Данная работа, вероятнее всего, может быть осуществлена в форме гармонизации законодательства, под которой принято понимать сближение законодательства государств-членов, направленное на установление сход-

ного (сопоставимого) нормативно-правового регулирования в отдельных сферах²⁰.

Выводы

Налоговые преступления приобретают более глобальный масштаб, в связи с чем борьба с данными противоправными деяниями должна усиливаться на уровне интеграционных, наднациональных и иных международных структур.

Дальнейшее сотрудничество государств БРИКС должно быть направлено на формирование общих подходов к особо опасным формам противоправного (преступного) поведения в сфере налогообложения для укрепления существующего правового режима борьбы с налоговой преступностью, установленного международными стандартами и многосторонними инструментами. При этом не исключается использование формы гармонизации законодательства государств БРИКС в части общих вопросов квалификации противоправного уклонения от уплаты налогов с учетом опыта ООН, ВТО, Совета Европы и иных международных структур в гармонизации нормативных положений по сходным вопросам.

²⁰ Договор о Евразийском экономическом союзе [Электронный ресурс] : подписан в г. Астане 29 мая 2014 г. Ст. 2 // СПС «КонсультантПлюс».

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Cobham A. Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance: Re-estimation and country results / A. Cobham, P. Jansky // Wider Working Paper. — 2017. — № 5. — URL: <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf>.
2. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: взимание и ответственность / Р.А. Шепенко. — Москва : Волтерс Клувер, 2005. — 457 с.
3. Гладких В.И. Уголовная ответственность юридических лиц в России и Китае / В.И. Гладких // Россия и Китай: история и перспективы сотрудничества : материалы 6-й Междунар. науч.-практ. конф., Благовещенск, 16–18 мая 2016 г. / отв. ред. Д.В. Буяров, Д.В. Кузнецов. — Благовещенск, 2015. — С. 334–339.
4. Имамов Э.З. Уголовное право Китайской Народной Республики / Э.З. Имамов. — Москва : Наука, 1990. — 239 с.
5. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций / И.И. Кучеров. — Москва : Центр ЮрИнфоР, 2003. — 384 с.
6. Малиновский А.А. Сравнительное правоведение в сфере уголовного права / А.А. Малиновский. — Москва : Международные отношения, 2002. — 370 с.
7. Green S. Moral Ambiguity in White Collar Criminal Law / S. Green // Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy. — 2014. — Vol. 18. — P. 501–519.
8. Prebble J. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part I — Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law / J. Prebble // New Zealand Journal of Taxation Law and Policy. — 1996. — Vol. 2. — P. 3–16.
9. Barker W. The Ideology of Tax Avoidance / W. Barker // Loyola University Chicago Law Journal. — 2009. — Vol. 40. — P. 229–251.
10. Deak D. Legal Considerations of Tax Evasion and Tax Avoidance / D. Deak // Society and Economy. — 2004. — Vol. 26, № 1. — P. 64–66.
11. Ferrer-i-Carbonella A. Tax Evasion and Well-being: A Study of the Social and Institutional Context in Central and Eastern Europe / A. Ferrer-i-Carbonella, K. Gërxhani // European Journal of Political Economy. — 2016. — Vol. 45. — P. 149–159.
12. Breaking the Norms: When is Evading Inheritance Taxes Socially Acceptable? / M. Abraham, K. Lorek, F. Richter, M. Wrede // European Journal of Political Economy. — 2018. — Vol. 52. — P. 85–102.
13. Винницкий Д.В. Международное налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. — Москва : Статут, 2017. — 463 с.
14. Raskolnikov A. Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty / A. Raskolnikov // Columbia Law Review. — 2006. — Vol. 106, № 3. — P. 569–642.
15. Gaetano L. Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy / L. Gaetano // Economic Analysis and Policy. — 2015. — Vol. 45. — P. 27–32.
16. Кругликов Л.Л. Унификация в уголовном праве / Л.Л. Кругликов, Л.Е. Смирнова. — Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2008. — 312 с.
17. Смирнова Л.Е. Унификация в уголовном праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Л.Е. Смирнова. — Ярославль, 2006. — 203 с.

18. Салказанов А.Э. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов в Российской Федерации и зарубежных странах на примере ответственности организаций / А.Э. Салказанов // *Налоги и налогообложение*. — 2013. — № 11. — С. 852–859.
19. Кашкин С.Ю. Интеграционное правосудие в современном мире: основные модели : учеб. пособие / С.Ю. Кашкин, А.О. Четвериков ; отв. ред. С.Ю. Кашкин. — Москва : Норма, 2014. — 111 с.
20. Ныrkova Н.А. Интеграционный потенциал уголовного законодательства / Н.А. Ныrkova // *Lex Russica*. — 2016. — № 3. — С. 195–205.
21. Обеспечение свободы движения товаров / Е.Е. Рафалюк, А.А. Каширкина, В.Ю. Лукьянова, А.С. Мочалова // *Правовые проблемы формирования межгосударственных объединений (на примере зоны свободной торговли и Таможенного союза ЕврАзЭС)* / отв. ред. В.Ю. Лукьянова. — М. : Анкил, 2012. — С. 125–148.

REFERENCES

1. Cobham A., Jansky P. Global Distribution of Revenue Loss from Tax Avoidance: Re-estimation and Country Results. *Wider Working Paper*, 2017, no. 5. Available at: <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf>.
2. Shepenko R.A. *Nalogovoe pravo Kitaya: vzimanie i otvetstvennost'* [China's Tax Law: Collection and Responsibility]. Moscow, Volters Kluver Publ., 2005. 457 p.
3. Gladkikh V. Criminal Liability of Legal Entities in Russia and China. In Buyarov D.V., Kuznetsov D.V. (eds.). *Rossiia i Kitai: istoriya i perspektivy sotrudnichestva. Materialy 6-i Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii. Blagoveshchensk, 16–28 maya 2016 g.* [Russia and China: History and Cooperation Prospects. Materials of the 6th International Research Conference. Blagoveshchensk, May 16–18, 2016]. Blagoveshchensk, 2015, pp. 334–339. (In Russian).
4. Imamov E.Z. *Ugolovnoe pravo Kitaiskoi Narodnoi Respubliki* [Criminal Law of the People's Republic of China]. Moscow, Nauka Publ., 1990. 239 p.
5. Kucherov I.I. *Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran. Kurs lektsii* [Tax Law of Foreign Countries. A Course of Lectures]. Moscow, Centr YurInfoR Publ., 2003. 384 p.
6. Malinovskii A.A. *Sravnitel'noe pravovedenie v sfere ugovnogo prava* [Comparative Jurisprudence in Sphere of Penal Law]. Moscow, 2002. 370 p.
7. Green S. Moral Ambiguity in White Collar Criminal Law. *Notre Dame Journal of Law, Ethics & Public Policy*, 2014, vol. 18, pp. 501–519.
8. Prebble J. Criminal Law, Tax Evasion, Shams, and Tax Avoidance: Part I — Tax Evasion and General Doctrines of Criminal Law. *New Zealand Journal of Taxation Law and Policy*, 1996, vol. 2, pp. 3–16.
9. Barker W. The Ideology of Tax Avoidance. *Loyola University Chicago Law Journal*, 2009, vol. 40, pp. 229–251.
10. Deak D. Legal Considerations of Tax Evasion and Tax Avoidance. *Society and Economy*, 2004, vol. 26, no. 1, pp. 64–66.
11. Ferrer-i-Carbonella A., Gërkhani K. Tax Evasion and Well-being: A Study of the Social and Institutional Context in Central and Eastern Europe. *European Journal of Political Economy*, 2016, vol. 45, pp. 149–159.
12. Abraham M., Lorek K., Richter F., Wrede M. Breaking the Norms: When is Evading Inheritance Taxes Socially Acceptable? *European Journal of Political Economy*, 2018, vol. 52, pp. 85–102.
13. Vinnitskii D.V. *Mezhdunarodnoe nalogovoe pravo: problemy teorii i praktiki* [International Tax Law: Issues and Solutions]. Moscow, Statut Publ., 2017. 463 p.
14. Raskolnikov A. Crime and Punishment in Taxation: Deceit, Deterrence, and the Self-Adjusting Penalty. *Columbia Law Review*, 2006, vol. 106, no. 3, pp. 569–642.
15. Gaetano L. Tax Morale, Tax Compliance and the Optimal Tax Policy. *Economic Analysis and Policy*, 2015, vol. 45, pp. 27–32.
16. Kruglikov L.L., Smirnova L.E. *Unifikatsiya v ugovnom prave* [Unification in Criminal Law]. Saint Petersburg, Yuridicheskii Tsentr Press Publ., 2008. 312 p.
17. Smirnova L.E. *Unifikatsiya v ugovnom prave. Kand. Diss.* [Unification in Criminal Law. Cand. Diss.]. Yaroslavl, 2006. 203 p.
18. Salkazanov A.E. Criminal Liability for Evasion of Taxes and/or Levies in the Russian Federation and Foreign States as Exemplified by Organizational Liability. *Nalogi i nalogoblozhenie = Taxes and Taxation*, 2013, no. 11, pp. 852–859. (In Russian).
19. Kashkin S.Yu., Chetverikov A.O.; Kashkin S.Yu. (ed.). *Integratsionnoe pravosudie v sovremennom mire: osnovnye modeli* [Integration Justice in the Modern World: Basic Models]. Moscow, Norma Publ., 2014. 111 p.
20. Nyrkova N.A. Integration Capacity of Criminal Legislation. *Lex Russica*, 2016, no. 3, pp. 195–205. (In Russian).
21. Rafalyuk E.E., Kashirkina A.A., Luk'yanova V.Yu., Mochalova A.S. Ensuring free movement of goods. In Luk'yanova V.Yu. (ed.). *Pravovye problemy formirovaniya mezhdunarodnykh ob"edinenii (na primere zony svobodnoi trgovli i Tamozhennogo soyuza EvrAzES)* [Free Trade Area and the Custom Union: Legal Problems of the Post-soviet Integrating Unions]. Moscow, Ankil Publ., 2012, pp. 125–148. (In Russian).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Курочкин Денис Алексеевич — преподаватель кафедры финансового права Уральского государственного юридического университета, младший научный сотрудник Института права БРИКС, г. Екатеринбург, Российская Федерация; e-mail: den.al.kurochkin@gmail.com.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ

Курочкин Д.А. Проблемы повышения эффективности применения законодательства государств БРИКС в части пресечения уклонения от уплаты налогов / Д.А. Курочкин // *Всероссийский криминологический журнал*. — 2019. — Т. 13, № 4. — С. 671–679. — DOI: 10.17150/2500-4255.2019.13(4).671-679.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Kurochkin, Denis A. — Lecturer, Chair of Financial Law, Ural State Law University, Junior Researcher, BRICS Law Institute, Yekaterinburg, the Russian Federation; e-mail: den.al.kurochkin@gmail.com.

FOR CITATION

Kurochkin D.A. Issues of improving the effectiveness of enforcing the BRICS countries' legislation against tax evasion. *Vserossiiskii kriminologicheskii zhurnal = Russian Journal of Criminology*, 2019, vol. 13, no. 4, pp. 671–679. DOI: 10.17150/2500-4255.2019.13(4).671-679. (In Russian).