

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ НАЛОГОВЫХ ИНФОРМАТОРОВ: ЗАЩИТА, ОГРАНИЧЕНИЯ И МОТИВАЦИЯ

Д.Г. Бачурин

Тюменский государственный университет, г. Тюмень, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
16 августа 2024 г.
Дата принятия в печать –
20 июня 2025 г.
Дата онлайн-размещения –
20 сентября 2025 г.

Ключевые слова

Защита информаторов, ложный информатор, Европейский Союз, Евразийский экономический союз, наднациональное налоговое законодательство, уклонение от уплаты налогов, налоговое мошенничество

Рассматриваются вопросы защиты информаторов, институт которых в будущем может быть востребован в процессе интеграции систем правового регулирования государств Евразийского экономического союза при разработке вопросов противодействия налоговым преступлениям.

Обосновывается целесообразность государственной поддержки налоговых информаторов, которая объективно способствует защите общественных интересов путем усиления гарантий прозрачности и подотчетности, устранению нарушений и бесхозяйственности в публичном и частном секторах на национальном и трансграничном уровнях.

LEGAL REGULATION OF THE ACTIVITIES OF TAX INFORMANTS: PROTECTION, LIMITATIONS, AND MOTIVATION

Dmitry G. Bachurin

University of Tyumen, Tyumen, Russia

Article info

Received –
2024 August 16
Accepted –
2025 June 20
Available online –
2025 September 20

Keywords

Protection of informants, false informant, European Union, Eurasian Economic Union, supranational tax legislation, tax evasion, tax fraud

The article discusses the issues of protection of informants, the experience of which in the future may be in demand in the process of integrating the legal regulation systems of the Eurasian Economic Union member states when developing issues of countering tax crimes. Using a systematic and logical method, modern law enforcement practice is analyzed, which indicates that due to the increasing complexity of forms of tax evasion and concealment of actual financial and business transactions, traditional tax control verification practices are becoming insufficient to limit tax violations in an acceptable manner.

The historical and legal approach allows us to come to the conclusion that the activities of informants over the centuries could have various results - beneficial when they act out of patriotic or other disinterested motives, or destructive if denunciation is used as a means of enriching or settling personal accounts.

The author substantiates the expediency of state support for tax informants, which objectively contributes to the protection of public interests by strengthening guarantees of transparency and accountability, and eliminating violations and mismanagement in the public and private sectors at the national and cross-border levels.

1. Введение

В Российской Федерации отсутствует законодательная защита информаторов. В крайне усеченном виде деятельность осведомителей регламентируется ведомственными нормативными актами. В частности, к ним относится Приказ Министерства внутренних дел РФ от 6 июня 2018 г. № 356 «Об утверждении По-

ложения о назначении и выплате полицией вознаграждения за помощь в раскрытии преступлений и задержании лиц, их совершивших», который предусматривает выплату вознаграждения тем, кто сообщает полиции достоверную информацию.

Можно предположить, что действия информаторов по данному ведомственному акту не касаются

выявления латентных деликтов, поскольку возможность выплаты следует, если переданная информация поможет раскрыть преступление или задержать преступника при условии, что за содействие в раскрытии данного преступления МВД России заранее официально назначило вознаграждение. Кроме того, в России сложилось отрицательное отношение к информаторам: считается, что цель не оправдывает средства.

Однако в мире популярность этого института только растет [1, с. 64]. Особенно это заметно в последние годы, когда правительства генерируют большие суммы налогов в виде доходов от налогообложения потребления и заработной платы, а уклонение от уплаты налогов наиболее влиятельных экономических субъектов чревато снижением социальной приемлемости налогообложения [2, р. 17].

Под влиянием обострения экономической ситуации фискальные задачи вновь становятся доминирующими [3]. При этом налоговые злоупотребления осуществляются в виде скоординированных действий, характеризующихся определенным уровнем изощренности и направленных на получение финансовой выгоды в ущерб государственному бюджету [4, р. 245].

Европейские авторы утверждают, что своевременное информирование фискальных органов о налоговых правонарушениях и злоупотреблениях выступает в качестве важного и эффективного инструмента содействия прозрачности, справедливости и демократии в сфере финансов. Оно может предотвратить ущерб бюджетной системе в форме уклонения от уплаты налогов, налогового мошенничества и незаконного отмывания денежных средств [5, р. 422].

Вместе с тем следует учитывать, что информация о разоблачении обуславливает сложную этическую и правовую проблематику, вопросы четкого разграничения должного и неприемлемого. К числу таких вопросов можно отнести: 1) проблему ложного осведомителя; 2) проблему возмездия в отношении информатора от своих работодателей; 3) законодательное побуждение информаторов к действию путем определения мер защиты и материальной поощрения.

Автор полагает, что отмеченные обстоятельства свидетельствуют об актуальности вопросов, свя-

занных с деятельностью налоговых информаторов, проработка которых может быть положена в основу законодательных решений по повышению эффективности налогового контроля в Российской Федерации, а также на интеграционном пространстве Евразийского экономического союза [6].

2. Исторический опыт об энантиофании в деятельности налоговых информаторов и проблема ложных осведомителей

Сама идея о возможности использования налоговых информаторов в виде доносителей за вознаграждение имеет давнюю историю, берущую свое начало в древнем мире. В шумерском городе-государстве Лагаш на территории современного Ирака археологи обнаружили архив, выполненный на тысячах обожженных глиняных табличек. После расшифровки текстов выяснилось, что большая часть табличек является обычными доносами. Таким образом, уже около 5 тыс. лет назад многочисленные осведомители Ближнего и Среднего Востока «сигнализировали» властям о нарушителях действующих законов и правил.

Деятельность налоговых информаторов постепенно институтировалась, получив свое нормативное основание. Так, распространенному в античном обществе представлению о божественном происхождении народной молвы, в соответствии с которым глас народа (*vox populi*) считался волей богов¹, в Древнем Риме следовало общее правило о том, что любой гражданин вправе возбудить судебное разбирательство. Пользуясь этим правом, римские делатории² выдвигали обвинения против имущих сограждан в сокрытии налогов, поскольку при взыскании им выплачивалась четверть конфискованного имущества [7, р. 75].

Постепенно благодаря доносам создавались огромные состояния, а само доношительство уже при Тиберии (годы правления: 14–37 гг.) переродилось в повсеместные злоупотребления, что вынудило императора принимать меры по ограничению активности доносчиков, на показания которых полагалось римское правосудие.

Император Тит Флавий Веспасиан (годы правления: 69–79 гг.) предал публичной порке и изгнал из Рима «делаториев» своего предшественника.

¹ Идеи о священных речах народа и о божественном начале народной молвы придерживаются многие античные авторы: Гомер («Илиада», II, 94 и др.), Гесиод (поэма «Труды и дни»), Сенека Старший («Контроверсии», I, 1, 10),

Тертуллиан («Против Праксея»). В итоге она сформулирована в виде максимы *Vox populi, vox Dei*.

² Делатории (лат. *delatores* – «доносчики») – древнеримские информаторы, бывшие неотъемлемой составляющей судебной системы государства.

Император Тит Флавий Домициан (годы правления: 81–96 гг.), придя к власти, пресек ложные «доносы в пользу казны, сурово наказав клеветников, передавали даже его слова: “Правитель, который не наказывает доносчиков, тем самым их поощряет”»³. По сообщению Светония, «столичных магистратов и провинциальных наместников он держал в узде так крепко, что никогда они не были честнее и справедливее»⁴.

После убийства императора Домициана наместником Египта был принят эдикт об упорядочении взимания налогов, исполнения повинностей и распределения компетенции между различными должностными лицами, в котором специально оговаривалось положение делаториев: «Так как город [Александрия] почти обезлюдел от множества доносчиков и каждый дом пребывает в страхе, я категорически приказываю, чтобы обвинитель из аппарата царской казны, если он представил жалобу на основании заявления третьего лица, предъявил своего осведомителя, чтобы и тот подвергнулся известному риску»⁵.

Плиний Младший описал изгнание императором Траяном (годы правления: 98–117 гг.) делаториев в качестве возмездия за постоянный страх доносов: «...ничего не было нам столь приятно и столь достойно твоего века, как то, что нам пришлось смотреть сверху вниз на заломленные назад лица доносчиков и шеи их, скрученные веревкой. Все они были посажены на быстро собранные корабли и отданы на волю бурь: пусть, мол, уезжают, пусть бегут от земли, опустошенной через их доносы»⁶.

Императором Константином Великим (годы правления: 306–337 гг.) было установлено самое жесткое законодательное ограничение для доносительства и принят эдикт о смертной казни для делаториев, уличенных в клевете.

Обеспокоенность власти и общественности по поводу серьезных социальных угроз ложного информирования учитывалось в регулировании налоговых отношений и в более поздние времена. Например, английский законодатель XIX в. старался установить различие между подлинными и ложными информаторами, когда принимал законы о налогообложении 1803 и 1806 гг., предусматривавшие наказание в

виде выставления к позорному столбу за ложные заявления. Сводный закон о налогообложении 1842 г. признал лжесвидетельство в налоговой сфере преступлением, предусматривая, что «лица, дающие ложные показания или ложно присягающие, подлежат наказанию за лжесвидетельство» (ТА 1842, s. 180) (цит. по: [8, p. 10]).

Анализ известных нам исторических обстоятельств позволяет утверждать, что деятельность осведомителей могла иметь различные результаты – благотворные, когда они действовали из патристических или иных бескорыстных побуждений, или разрушительные, если донос использовался как средство обогащения или сведения личных счетов. Аналогичные мотивы побуждают к действиям и налоговых информаторов современности.

3. Общая характеристика налоговых информаторов (осведомителей) и их мотивация

Современные исследователи в своих публикациях высказываются о том, что достаточно действенным способом борьбы с налоговыми преступлениями является получение от третьих лиц информации о нарушителях [9–11], которая помогает в раскрытии налоговой базы и объектов налогообложения.

Ограничения в людских ресурсах (проверки по полной выборке налогоплательщиков выходят за рамки возможностей налоговых администраций) и чрезвычайно сложное законодательство затрудняют обнаружение доказательств налогового нарушения. Правовое регулирование на национальном уровне не содержит процедур последовательного и неукоснительного выявления налоговых преступлений.

Латентный характер налоговой преступности требует установления административного режима регулярного предварительного контроля на предмет получения доказательств финансовых злоупотреблений, выявления подозрительных операций и тщательные налоговые проверки.

В этих условиях налоговая политика, налоговое законодательство и практическое правоприменение должны быть четко ориентированы на всеобщее исполнение налоговых обязательств.

Опыт правоохранительных и фискальных органов показывает, что, когда эта задача формулируется на основе измеримых показателей эффективно

³ Светоний Г.Т. Жизнь двенадцати цезарей. М.: Художественная литература, 1990. С. 216.

⁴ Там же. С. 215.

⁵ Цит. по: Свенцицкая И. Доносчик и философ (Римская империя I – начало II в.) // Казус. Индивидуальное и уникальное в истории – 2003. М.: ОГИ, 2003. Вып. 5. С. 79.

⁶ Письма Плиния Младшего. Кн. I–X. 2-е перераб. изд. М.: Наука, 1982. С. 231.

сти, качество контрольной работы может быть принесено в жертву количеству, и большая часть налоговых преступлений останется без внимания.

Налоговые преступления длительны. В ходе их совершения всегда остаются следы от движения товарно-денежных потоков и почти всегда находятся свидетели, которые могут обладать доказательной информацией о противоправных событиях. Поэтому можно утверждать, что налоговым преступлениям был бы нанесен значительный урон в случае общественно направленной мотивации информаторов и установления на территории государства всеобъемлющего автономного режима их защиты.

Интересы осведомителей не претерпели сколько-нибудь значимых изменений с древних времен. По-прежнему потенциальные информаторы склонны к деятельности по передаче ставших известными им сведений о налоговых нарушениях с целью получения денежного вознаграждения. В странах современного Запада финансовая сторона вопроса выступает в качестве основной мотивации для передачи государству информации о налоговых преступлениях.

Другим движущим началом для налоговых информаторов часто является внутренняя потребность обезопасить общество от потери бюджетных доходов и недобросовестной конкуренции между хозяйствующими субъектами, когда налоговый уклонист получает лучшую рыночную позицию в сравнении с добросовестным налогоплательщиком, который имеет существенно меньшие финансовые возможности для конкуренции после внесения всех налоговых платежей.

В данном случае можно вести речь о достойной гражданской позиции налогового осведомителя, который рассматривает интересы государства в качестве институциональной основы правопорядка. Его действия объективно направлены «на трансформацию общественных отношений с целью упорядочения сложившихся социальных связей, их защите от внутренних, по отношению к государству, и внешних угроз» [12, с. 70].

Такая позиция не возникает случайно, а лишь в тех социальных условиях, когда гражданин осознаёт себя частью тесно связанной с государством конкретной культурно-исторической общности и испытывает потребность в практическом обеспечении позитивных интересов ее членов. Положительная установка гражданина на содействие в борьбе с налоговой преступностью должна поддерживаться «государством, чьи суверенные права в вопросе налого-

обложения оставляют дискрецию законодателю и налоговым органам при осуществлении ими своих полномочий» [13, с. 83].

Не исключены ситуации, когда лицо, будучи носителем информации о налоговых нарушениях, может опасаться за личную неприкосновенность, и с целью своей защиты или из каких-то других побуждений (например, испытывая чувство неприязни к лицам, управляющим и контролирующим налогового уклониста) пойти на сотрудничество с органами государственной власти.

Необходимо учитывать, что деятельность налоговых информаторов может быть существенно ограничена законодательством и корпоративными процедурами, а также высокой вероятностью возникновения широкого круга возможных негативных последствий для осведомителей в связи с их деятельностью по выявлению нарушений.

Авторы отмечают, что осведомители подвержены таким рискам, как угрозы возмездия, включая судебное преследование, репутационные издержки, клевета, нанесение физического и психологического вреда, увольнение или временное отстранение от работы [14].

Эти факторы влияют на информаторов при принятии решений об обнародовании сведений о налоговых нарушениях. На уровень рисков также влияет фактическая обстановка, в которой действуют информаторы, процедуры защиты и раскрытия информации, установленные в данной юрисдикции и конкретной организации.

В качестве иллюстрации несения налоговыми информаторами указанных рисков уместны примеры применения швейцарского законодательства о банковской тайне.

В соответствии со ст. 47 Закона Швейцарии о банковской деятельности 1934 г. под категорию уголовного преступления подпадает раскрытие информации или деятельности клиентов, осуществляющих банковские операции внутри страны, иностранным организациям, третьим сторонам или даже властям Швейцарии, которое ведется без согласия самих клиентов или принятого заявления на уголовное преследование [15].

Пользуясь данной нормой, Федеральный суд Швейцарии в 2015 г. не признал налоговым информатором Эрве Фальчиани, который разоблачил налоговые правонарушения в банке *HSBC*, передав французским властям сведения о 130 тыс. секретных счетах. Суд приговорил его к пяти годам тюремного заключения за нарушение коммерческой и банков-

ской тайны, кражу данных, финансовый шпионаж приотягчающих обстоятельствах⁷.

21 марта 2018 г. Министерство юстиции Швейцарии разрешило прокуратуре Цюриха провести расследование по обвинению в промышленном шпионаже и объявило, что любой, кто раскрывает информацию о клиенте в рамках судебного дела с участием швейцарского банка, может быть обвинен в шпионаже в дополнение к обвинениям, связанным с нарушением законодательства о банковской тайне.

В данном случае дело было возбуждено в результате судебного спора между швейцарским банком *J. Safra Sarasin* и немецким владельцем аптек Эрвином Мюллером по поводу сделок с использованием минимизации налога на прирост капитала. Руководствуясь информацией, предоставленной адвокатом Эккартом Зейтом и двумя бывшими сотрудниками банка, в 2017 г. немецкий суд постановил, что банк *J. Safra Sarasin* должен выплатить Мюллеру 50 млн долларов за некорректные налоговые рекомендации по инвестициям⁸.

О том, насколько тонка грань, отделяющая налогового информатора от скамьи подсудимых, можно судить по истории Брэдли Биркенфельда, бывшего управляющего активами банка *UBS*, который стал первым международным финансистом, сообщившим о незаконных офшорных счетах в Швейцарии, принадлежащих гражданам США.

В апреле 2007 г. адвокаты Биркенфельда передали информацию о незаконной деятельности *UBS* министерству юстиции США, которое отказало финансисту в предоставлении иммунитета от уголовного преследования и включении в программу осведомителей.

Разоблачения Биркенфельда привели к беспрецедентным налоговым поступлениям в бюджет, 780 млн долларов, выплаченных *UBS* в виде штрафов, и 200 млн долларов по мировому соглашению с комиссией по ценным бумагам и биржам, чтобы из-

бежать судебного иска против *UBS* за открытие и ведение офшорных счетов для американских клиентов в Швейцарии и других странах с целью уклонения от уплаты налогов⁹.

В результате данного расследования правительство Швейцарии было вынуждено изменить свое налоговое соглашение с Соединенными Штатами и выдать имена более 4 900 американских налогоплательщиков, которые имели незаконные офшорные счета¹⁰.

Тем не менее 7 мая 2008 г. Биркенфельд был арестован в аэропорту Бостона по прибытии из Швейцарии, а 13 мая суд г. Форт-Лодердейл (Флорида) предъявил Биркенфельду официальные обвинения. Прокурор Кевин Даунинг одобрил задержание, заявив, что «тот, кто хочет считаться осведомителем, должен понимать, что следует предоставлять точные и полные сведения и делать это незамедлительно... господин Биркенфельд точной и полной информации не предоставил, поэтому он не имеет права на статус осведомителя»¹¹.

1 августа 2012 г., после отбытия 40 месяцев заключения, Биркенфельд вышел из тюрьмы¹², а в сентябре 2012 г. налоговое управление США в соответствии с законом об осведомителях выплатило ему вознаграждение в размере 104 млн долларов, составляющее 25 % от 400 млн долларов дополнительно полученных налогов, взысканных с физических лиц¹³. Эта выплата является крупнейшей из присуждавшихся физическому лицу за всю историю законодательства США о вознаграждении осведомителей.

Выплачивая вознаграждение, налоговая служба США фактически признала Брэдли Биркенфельда налоговым информатором, однако юридически он не получил статуса осведомителя.

Достаточно противоречиво положение с раскрытием данных об организациях в Европейском Союзе (далее также – ЕС). В 2019 г. *Transparency International* отмечала, что в 8 из 28 государств – чле-

⁷ Garside J. HSBC whistleblower given five years' jail over biggest leak in banking history // The Guardian. November 27, 2015. URL: <https://www.theguardian.com/news/2015/nov/27/hsbc-whistleblower-jailed-five-years-herve-falciani>.

⁸ Swiss charge three Germans in bank secrecy clash // Reuters. March 21, 2018. URL: <https://www.reuters.com/article/idUSKBN1GX1GN/>.

⁹ U.S. Securities and Exchange Commission Litigation Release No. 20905. February 18, 2009.

¹⁰ Bradley Birkenfeld // National Whistleblower Center. May 26, 2018. URL: <https://www.whistleblowers.org/whistleblowers/bradley-birkenfeld/>.

¹¹ Sanders L. UBS Whistleblower Released From Prison // The Wall Street Journal. August 1, 2012. URL: <http://www.wsj.com/news/articles/SB10000872396390443687504577563220807465562>.

¹² Ibid.

¹³ Temple-West P., Browning L. Whistleblower in UBS tax case gets record \$104 million // Reuters. September 12, 2012. URL: <https://www.reuters.com/article/business/whistleblower-in-ubs-tax-case-gets-record-104-million-idUSBRE88A0TF/>.

нов ЕС были предусмотрены санкции за раскрытие корпоративных налоговых данных информаторами¹⁴.

4. Наднациональное законодательное регулирование налоговых информаторов (осведомителей) Европейского Союза

Ослабление морально-этических норм, действующих в современном западном обществе, вызывает активный интерес законодателя к институтам, способным оказать государству помощь в противодействии уклонению от налогов, мошенничеству и коррупции на национальном и наднациональном уровнях. В последние годы в Европейском Союзе предпринимаются шаги по законодательному укреплению института защиты информаторов и повышению их результативности.

Налоговые мошенничества и уклонение от уплаты налогов на национальном и трансграничном уровнях подрывают социальную сплоченность стран ЕС и существенным образом влияют на размер налогового дефицита общеевропейского бюджета и бюджетов государств-членов, угрожая финансовой стабильности ЕС [16, р. 108].

После длительной подготовки Европейская комиссия в период с 3 марта по 29 мая 2017 г. провела открытый обмен мнениями о средствах защиты осведомителей¹⁵. Базовым положением, выдвинутым при обсуждении, стало утверждение о том, что защита информаторов в Европейском Союзе фрагментарна. Лишь несколько государств – членов ЕС имели на тот момент крайне ограниченную правовую защиту для информаторов, которые не могли быть уверены в том, что будут пользоваться достаточной защитой закона.

В ходе слушаний также отмечалось, что информаторы вносят существенный вклад в защиту финансовых и налоговых интересов общества, в борьбу с коррупцией и другой незаконной деятельностью, но информирование об этом сталкивается с трудностями, учитывая общее нежелание сообщать о таких действиях в собственных странах.

В целях качественного развития института информаторов Европейский парламент и Совет ЕС в октябре 2019 г. подготовили и приняли акт консолидированного законодательства о защите информаторов в Европейском Союзе. Директива ЕС 2019/1937 «О распространении информации» (*WBPD*)¹⁶ вступила в силу 16 декабря 2019 г. и предусматривала для каждого из государств – членов ЕС двухлетний срок – до 17 декабря 2021 г., – чтобы перенести ее положения в свои правовые системы и установить надлежащие гарантии защиты лиц, сообщающих о нарушениях.

Для большинства государств – членов ЕС внедрение *WBPD* открыло потенциальную возможность принять всеобъемлющее национальное законодательство о защите информаторов. В этой связи следует обратить внимание на два фактора: субъективный – в виде нежелания управляющей элиты отдельных государств – членов ЕС учитывать все требования *WBPD* в соответствующем национальном законодательстве и объективный – в виде необходимости тщательной теоретической проработки пробелов и проблемных зон в правовом регулировании статуса налоговых информаторов, их защиты и ограничений.

В качестве примеров действия субъективного фактора можно привести примеры в отношении ряда европейских государств.

Из-за пропуска установленного двухлетнего срока реализации *WBPD* 15 февраля 2023 г. Европейская комиссия приняла решение о привлечении к ответственности восьми стран ЕС, а именно: Чехии, Германии, Эстонии, Испании, Италии, Люксембурга, Венгрии и Польши. В итоге 25 апреля 2024 г. за невыполнение требований *WBPD* Польша была оштрафована Европейским судом на 7 млн евро¹⁷. Под угрозой дополнительного штрафа в размере 40 000 евро в день Польша выполнила Директиву ЕС. 24 июня 2024 г. официальной публикацией Закона о защите информаторов польское законодательство было приведено в соответствие с *WBPD*.

¹⁴ Mapping the EU on Legal Whistleblower Protection: Assessment before the Implementation of the EU Whistleblowing Directive / Transparency International Nederland. April 2019. 85 p. URL: <https://www.transparency.nl/wp-content/uploads/2020/06/Mapping-the-EU-on-Whistleblower-Protection-TI-NL.pdf>.

¹⁵ Public consultation on whistleblower protection // European Commission: official website. URL: <https://ec.europa.eu/newsroom/just/items/54254>.

¹⁶ Directive (EU) 2019/1937 of the European Parliament and of the Council of 23 October 2019 on the protection of persons who report breaches of Union law PE/78/2019/REV/1 [2019] OJ L305/17.

¹⁷ The Court of Justice of the European Union has issued a judgment against Poland for failing to implement whistleblower protection laws // Taylor Wessing. April 26, 2024. URL: <https://www.taylorwessing.com/en/insights-and-events/insights/2024/04/the-court-of-justice-of-the-european-union-has-issued-a-judgment-against-poland>.

В связи с многочисленными изъятиями в принятом законодательстве о защите информаторов отмечается, что в большинстве стран ЕС оно до сих пор не в полной мере соответствует требованиям *WBPD*¹⁸.

В частности, в Венгрии происходит создание двух параллельных систем нормативного регулирования: существовавшей ранее национальной системы, которая охватывает информаторов, сообщающих о нарушениях венгерского законодательства, и новой системы, которая реализует *WBPD* и распространяется только на информаторов, сообщающих о нарушениях законодательства ЕС. По сути, Венгрия формально исполняет требования *WBPD*, но фактически оставляет без изменений существующие правила в отношении налоговых информаторов.

Принимая во внимание объективные правила, определенные *WBPD*, следует указать на концептуально важные пробелы в рассматриваемом законодательстве, а также учесть то обстоятельство, что в ЕС до сих пор не сложилось общих правил борьбы с уклонением от уплаты налогов, в отличие от других экономических преступлений [17, р. 527].

Первый пробел заключается в том, что ст. 2 *WBPD* сужает возможности применения самой директивы в сфере налогообложения. Пункт «с» данной статьи предусматривает «нарушения, относящиеся к внутреннему рынку, в связи с действиями, которые нарушают правила корпоративного налога или к соглашениям, целью которых является получение налогового преимущества, противоречащего объекту или цели применимого законодательства о корпоративном налоге». В данном случае не вполне понятна логика законодателя, предложившего ограничиться лишь нарушениями в отношении исчисления и уплаты корпоративного налога. Если администрирование корпоративного налога во множестве случаев имеет трансграничный характер, то следует учесть, что НДС в ЕС рассматривается в качестве общесоюзного налога как по особенностям уплаты после отмены таможенных границ в 1993 г. между государствами – членами ЕС [18], так и по условиям наднационального регулирования, организуемого посредством принятия соответствующих директив ЕС.

Статья 4 *WBPD* устанавливает, что рассматриваемая директива применяется к лицам, сообщающим о получении информации, работающим в частном или государственном секторе, в число которых вхо-

дят: 1) лица, имеющие статус работника, включая государственных служащих; 2) лица, имеющие статус самозанятого лица; 3) акционеры и лица, входящие в административный, управленческий или надзорный орган предприятия, включая неисполнительных членов, а также волонтеров и оплачиваемых или неоплачиваемых стажеров; 4) лица, работающие под наблюдением и руководством подрядчиков, субподрядчиков и поставщиков; 5) лица, сообщающие о нарушениях, если они публично раскрывают информацию о нарушениях, полученных в ходе трудовых отношений, которые с тех пор прекратились; 6) лица, чьи трудовые отношения еще не начались, в случаях, когда информация о нарушениях была получена в ходе процесса найма; 7) третьи лица, которые могут пострадать от мести, например коллеги или родственники лиц, сообщивших информацию о нарушениях.

Таким образом, концепция информирования и раскрытия информации *WBPD* определяет информатора как лицо, сообщающее о нарушениях законодательства ЕС, наносящих ущерб общественным интересам, в силу деятельности, связанной с работой в государственной или частной организации, или находящееся в контакте с такой организацией [19].

Однако, если учесть особенности получения и распространения информации в современном социуме, то следует расширить круг лиц, которые в силу своих профессиональных качеств и компетенций могут выступать потенциальными информаторами государственных органов. Очевидно, что к ним следует отнести журналистов-расследователей и сами независимые СМИ, а также компьютерных и других независимых специалистов, проникающих в информационные системы компаний с целью раскрытия данных о налоговых преступлениях.

В контексте налоговых преступлений информаторами могут стать финансовые организации, бухгалтерские и аудиторские фирмы, близкие партнеры, другие независимые лица или компании, обладающие доступом к системам данных о финансово-хозяйственной деятельности. Таким образом, в качестве информаторов следует рассматривать лиц, не имеющих отношения к традиционным связям между работодателем и работником.

Помимо общего ограждения информаторов от возмездия и связанного с этим ущерба *WBPD* предусматривает ряд важных мер, которые дополнительно

¹⁸ Trzeciak M. Two years have passed since the deadline for implementation of the Whistleblower Directive into Polish national law // The Whistlelink Blog. December 20, 2023. URL:

<https://www.whistlelink.com/blog/legal-alert-two-years-have-passed-since-the-deadline-for-implementation-of-the-law-on-whistleblower-protection-in-poland/>.

укрепляют систему защиты информаторов. К ним относятся сохранение конфиденциальности, гарантии анонимности, личная защита, презумпция невиновности и отказ от ответственности (ст. 21 и 22 *WBPD*). Что касается сохранения конфиденциальности, ожидается, что личность информатора не будет разглашаться без его явного согласия (ст. 16 *WBPD*).

Статья 6 *WBPD* предусматривает, что осведомители имеют право на защиту, если у них были разумные основания полагать, что информация о сообщенных нарушениях была достоверной на момент представления, а также если сообщают о внутренних нарушениях (ст. 7 *WBPD*) либо о внешних нарушениях (ст. 10 *WBPD*) или публично раскрывают информацию (ст. 15 *WBPD*).

Иммунитет обусловлен тем, что он действует в рамках национального законодательства о раскрытии информации. Бремя доказывания, если иммунитет разрешен, возлагается на лицо, в отношении которого раскрывается информация, чтобы продемонстрировать реальные намерения информатора, сообщившего о нарушении применимого законодательства.

Авторы отмечают, что при перекладывании бремени доказывания на работодателя от них, как правило, ожидают краткого и удовлетворительного подтверждения того, что меры, принимаемые ими в отношении работника, никоим образом не связаны с актом разоблачения со стороны работника и не вызваны им [20]. По сути, компаниям предложено установить порядок, гарантирующий, что в отношении сотрудника, который сообщает о нарушениях, не будут применены какие-либо дисциплинарные меры.

Заявителям также предоставляется личная защита от любой выявленной или предполагаемой угрозы. Аналогичная защита предоставляется членам семей заявителей.

WBPD содержит требование к союзным государствам об установлении соразмерных штрафных санкций в отношении отчитывающихся лиц, публично раскрывающих в своих отчетах ложную информацию, а также о возмещении ущерба, причиненного в результате такого сообщения или публичного раскрытия (п. 2 ст. 23).

Меры наказания должны быть применены к физическим или юридическим лицам, которые: 1) препятствуют или пытаются препятствовать представлению отчетности; 2) принимают ответные меры и/или возбуждают спорные дела против информаторов и связанных с ними лиц; 3) нарушают обязанность сохранять конфиденциальность личности сообщающих лиц (п. 1 ст. 23 *WBPD*).

Принципиально важным, по нашему мнению, недостатком *WBPD* является отсутствие у европейского законодателя нормативно выраженного желания сбалансировать риски нанесения ущерба и меры защиты для информаторов и тех лиц, в отношении которых инициировано публичное раскрытие информации.

Необходимо определить ту границу, которая отделяет «добросовестную ошибку» осведомителя от его злоупотребления правом. В частности, когда совершенно очевидно, что информатор осведомлен о фактах, но продолжает наносить ущерб репутации компании, пострадавшему лицу должны быть предоставлены средства правовой защиты, а к виновному – применены меры правового воздействия.

Остается надеяться, что этот изъян будет восполнен в соответствующем национальном законодательстве. В противном случае велика вероятность повторения казусов прошлых времен, когда ложные осведомители возбуждали ответную ненависть со стороны своих сограждан.

Тем не менее всеобщее среди союзных государств внедрение данной директивы позволяет утверждать, что европейский законодатель постепенно реализует свой замысел, направленный на широкое встраивание института информаторов (осведомителей) во все сколько-нибудь значимые финансово-хозяйственные структуры государств – членов ЕС.

5. Выводы

1. Информаторы играют важную роль в защите законной экономики от организованной преступности, финансового и налогового мошенничества, отмывания денег и коррупции, которые препятствуют экономическому развитию и конкурентоспособности, наносят ущерб социальной справедливости и верховенству закона.

2. Защита информаторов, разоблачающих правонарушения, объективно способствует соблюдению общественных интересов путем усиления гарантий добросовестности, прозрачности и подотчетности, устранению нарушений и бесхозяйственности в публичном и частном секторах, включая трансграничную коррупцию, связанную с государственными финансовыми и налоговыми интересами.

3. При условии тщательного научно-практического изучения и проверки успешные предложения по использованию института налоговых информаторов могут быть применены другими государствами в области борьбы с уклонением от уплаты налогов и налоговым мошенничеством.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Демин А. В. Налоговые информаторы. Герои или предатели? / А. В. Демин // *Налоговед*. – 2021. – № 6. – С. 64–75.
2. Stiglitz J. Global Tax Evasion Report / J. Stiglitz, A. Alstadsæter, S. Godar, P. Nicolaides, G. Zucman. – EU Tax Observatory, 2024. – 90 p.
3. Kiser E. Political Economy of Taxation / E. Kiser, S. M. Karceski // *Annual Review of Political Science*. – 2017. – Vol. 20. – P. 75–92. – DOI: 10.1146/annurev-polisci-052615-025442.
4. La Fera R. de. Tax Fraud and Selective Law Enforcement / R. de La Fera // *Journal of Law and Society*. – 2020. – Vol. 47, Iss. 2. – P. 240–270.
5. Dourado A. P. Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies / A. P. Dourado // *Intertax*. – 2018. – Vol. 46, Iss. 5. – P. 422–426.
6. Крохина Ю. А. Способы противодействия НДС-мошенничеству в Европейском Союзе и возможность их применения в наднациональном законодательстве ЕАЭС / Ю. А. Крохина // *Вестник Московского университета. Серия 26. Государственный аудит*. – 2020. – № 2. – С. 40–48.
7. Jones B. W. The Emperor Domitian / B. W. Jones. – London : Routledge, 1992. – 304 p.
8. Booth J. Tax informers: the immunity issue / J. Booth // *Amicus Curiae*. – 1999. – Iss. 16. – P. 8–11. – DOI: 10.14296/ac.v1999i16.1486.
9. Yeoh P. Whistleblowing: Motivations, Corporate Self-Regulation, and the Law / P. Yeoh // *International Journal of Law and Management*. – 2014. – Vol. 56, Iss. 6. – P. 459–474. – DOI: 10.1108/ijlma-06-2013-0027.
10. Tax Crimes and Enforcement in the European Union: Solutions for law, policy and practice / eds. U. Turksen, D. Voza, R. Kreissl, F. Rasmouki. – Oxford University Press, 2023. – 384 p. – DOI: 10.1093/oso/9780192862341.001.0001.
11. Report on comparative legal and institutional analysis : 787098 PROTAX EU H2020 Project / PROTAX. – 2020. – 631 p. – URL: https://protaxwebtoolkit.eu/wp-content/uploads/2021/08/PROTAX-3-D3.1__CH.pdf.
12. Емельянов А. С. Публичный интерес и генезис административного права / А. С. Емельянов // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. – 2021. – Т. 14, № 5. – С. 48–76.
13. Ядрихинский С. А. Принцип пропорциональности как инструмент достижения баланса интересов в налоговых отношениях: проблемы теории и правоприменительной практики в России и за рубежом / С. А. Ядрихинский // *Право. Журнал Высшей школы экономики*. – 2021. – № 3. – С. 82–105.
14. Kenny K. Whistleblowing: Toward a New Theory / K. Kenny. – Harvard University Press, 2019. – 296 p.
15. Whistleblowing, Communication and Consequences: Lessons from The Norwegian National Lottery / ed. by P. J. Svenkerud, J.-O. Sørnes, L. Browning. – New York ; London : Routledge, 2021. – xviii, 247 p.
16. Perez F. M. Illicit Money Flows as Motives for FDI / F. M. Perez, J. C. Brada, Z. Drabek // *Journal of Comparative Economics*. – 2012. – Vol. 40, Iss. 1. – P. 108–126. – DOI: 10.1016/j.jce.2011.03.007.
17. Pieth M. The Harmonization of Law against Economic Crime / M. Pieth // *European Journal of Law Reform*. – 1999. – Vol. 1, No. 4. – P. 527–545.
18. Бачурин Д. Г. Противодействие злоупотреблениям с НДС в Евросоюзе / Д. Г. Бачурин // *Финансовое право*. – 2017. – № 10. – С. 23–26.
19. Gerdemann S. The EU Whistleblower Directive and its Transposition: Part 2 / S. Gerdemann, N. Colneric // *European Labour Law Journal*. – 2021. – Vol. 12, Iss. 3. – P. 253–265. – DOI: 10.1177/2031952520969096
20. Gerdemann S. The European Court of Human Rights' Effects on the Transposition of the Whistleblowing Directive / S. Gerdemann // *Europe's New Whistleblowing Laws: Research Papers from the 2nd European Conference on Whistleblowing Legislation* / ed. S. Gerdemann. – Göttingen : Universitätsverlag Göttingen, 2023. – P. 135–168. – DOI: 10.17875/gup2023-2390.

REFERENCES

1. Demin A.V. Tax informers. Heroes or traitors?. *Nalogoved*, 2021, no. 6, pp. 64–75. (In Russ.).
2. Stiglitz J., Alstadsæter A., Godar S., Nicolaides P., Zucman G. *Global Tax Evasion Report*. EU Tax Observatory Publ., 2024. 90 p.
3. Kiser E., Karceski S.M. Political Economy of Taxation. *Annual Review of Political Science*, 2017, vol. 20, pp. 75–92. DOI: 10.1146/annurev-polisci-052615-025442.

4. La Feria R. de. Tax Fraud and Arbitrary Law Enforcement. *Journal of Law and Society*, 2020, vol. 47, iss. 2, pp. 240–270.
5. Durado A. R. Whistle-Blowers in Tax Matters: Not Public Enemies. *Intertax*, 2018, vol. 46, iss. 5, pp. 422–426.
6. Krokhina Yu.A. Means of countering VAT fraud in the European Union and the possibility of their application in the supranational legislation of the EAEU. *Vestnik Moskovskogo universiteta. Seriya 26. Gosudarstvennyi audit = Bulletin of Moscow University. Series 26. State Audit*, 2020, no. 2, pp. 40–48. (In Russ.).
7. Jones B.W. *The Emperor Domitian*. London, Routledge Publ., 1992. 304 p.
8. Booth J. Tax informers: the immunity issue. *Amicus Curiae*, 1999, iss. 16, pp. 8–11. DOI: 10.14296/ac.v1999i16.1486.
9. Yeo P. Whistleblowing: Motivations, Corporate Self-Regulation, and the Law. *International Journal of Law and Management*, 2014, vol. 56, iss. 6, pp. 459–474. DOI: 10.1108/ijlma-06-2013-0027.
10. Turksen U., Voza D., Kreissl R., Rasmouki F. (eds.). *Tax Crimes and Enforcement in the European Union: Solutions for law, policy and practice*. Oxford University Press, 2023. 384 p. DOI: 10.1093/oso/9780192862341.001.0001.
11. PROTAX. *Report on comparative legal and institutional analysis*, 787098 PROTAX EU H2020 Project. 2020. 631 p. Available at: https://protaxwebtoolkit.eu/wp-content/uploads/2021/08/PROTAX-3-D3.1__CH.pdf.
12. Emelyanov A.S. Public Interest and Genesis of Administrative Law. *Pravo. Zhurnal Vysshei shkoly ekonomiki = Law. Journal of the Higher School of Economics*, 2021, vol. 14, no. 5, pp. 48–76. (In Russ.).
13. Yadrikhinskiy S.A. The Proportionality Principle as a Tool for Achieving Balance of Interests in Tax Relations: Theory and Law Enforcement in Russia and abroad. *Pravo. Zhurnal Vysshei shkoly ekonomiki = Law. Journal of the Higher School of Economics*, 2021, no. 3, pp. 82–105. (In Russ.).
14. Kenny K. *Whistleblowing: Towards a New Theory*. Harvard University Press, 2019. 296 p.
15. Svenkerud P.J., Sørnes J.-O., Browning L. (eds.). *Whistleblowing, Communication and Consequences: Lessons from The Norwegian National Lottery*. New York, London, Routledge Publ., 2021. xviii + 247 p.
16. Perez F.M., Brada J.C., Drabek Z. Illicit Money Flows as Motives for FDI. *Journal of Comparative Economics*, 2012, vol. 40, iss. 1, pp. 108–126. DOI: 10.1016/j.jce.2011.03.007.
17. Pieth M. The Harmonization of Law against Economic Crime. *European Journal of Law Reform*, 1999, vol. 1, no. 4, pp. 527–545.
18. Bachurin D.G. Countering VAT violations in the European Union. *Finansovoe pravo = Financial law*, 2017, no. 10, pp. 23–26. (In Russ.).
19. Gerdemann S., Colneric N. The EU Whistleblower Directive and its Transposition: Part 2. *European Labor Law Journal*, 2021, vol. 12, iss. 3, pp. 253–265. DOI: 10.1177/2031952520969096.
20. Gerdemann S. The European Court of Human Rights' Effects on the Transposition of the Whistleblowing Directive, in: Gerdemann S. (ed.). *Europe's New Whistleblowing Laws*, Research Papers from the 2nd European Conference on Whistleblowing Legislation, Göttingen, Universitätsverlag Göttingen University Publ., 2023, pp. 135–168. DOI: 10.17875/gup2023-2390.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Бачурин Дмитрий Геннадьевич – доктор юридических наук, ведущий научный сотрудник Института государства и права Тюменский государственный университет 625003, Россия, г. Тюмень ул. Володарского, 6 E-mail: 01ter@mail.ru SPIN-код РИНЦ: 8354-2980

INFORMATION ABOUT AUTHOR

Dmitry G. Bachurin – Doctor of Law, Leading Researcher, Institute of State and Law University of Tyumen 6, Volodarskogo ul., Tyumen, 625003, Russia E-mail: 01ter@mail.ru RSCI SPIN-code: 8354-2980

БИБЛИОГРАФИЧЕСКОЕ ОПИСАНИЕ СТАТЬИ

Бачурин Д.Г. Правовое регулирование деятельности налоговых информаторов: защита, ограничения и мотивация / Д.Г. Бачурин // Правоприменение. – 2025. – Т. 9, № 3. – С. 74–83. – DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(3).74-83.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Bachurin D.G. Legal regulation of the activities of tax informants: protection, limitations, and motivation. *Pravoprimenenie = Law Enforcement Review*, 2025, vol. 9, no. 3, pp. 74–83. DOI: 10.52468/2542-1514.2025.9(3).74-83. (In Russ.).