

ИНТЕГРАЦИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О ПРОТИВОДЕЙСТВИИ НАЛОГОВЫМ ПРЕСТУПЛЕНИЯМ В ЕВРОПЕЙСКОМ СОЮЗЕ: ВОЗМОЖНОСТИ И ОГРАНИЧЕНИЯ

Д.Г. Бачурин

Тюменский государственный университет, г. Тюмень, Россия

Информация о статье

Дата поступления –
27 октября 2022 г.
Дата принятия в печать –
10 октября 2023 г.
Дата онлайн-размещения –
20 декабря 2023 г.

Ключевые слова

Гармонизация налогового
законодательства, НДС,
Европейский Союз, ЕАЭС,
наднациональное налоговое
законодательство, уклонение от
уплаты налогов, налоговое
мошенничество

Рассматриваются нормы налогового и уголовного законодательства ЕС, опыт применения которых в перспективе может быть востребован в процессе интеграции систем правового регулирования государств ЕАЭС при разработке вопросов противодействия налоговым преступлениям. Исследование показывает, что при условии тщательного предварительного анализа и практической проверки успешные решения в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов и налоговыми мошенничествами, принятые в одних юрисдикциях, могут быть использованы для совершенствования законодательных положений других государств.

INTEGRATION OF LEGISLATION ON COUNTERING TAX CRIMES IN THE EU: OPPORTUNITIES AND LIMITATIONS

Dmitry G. Bachurin

University of Tyumen, Tyumen, Russia

Article info

Received –
2022 October 27
Accepted –
2023 October 10
Available online –
2023 December 20

Keywords

Harmonization of tax legislation,
VAT, European Union, EAEU,
supranational tax legislation,
tax evasion, tax fraud

The subject. The article examines the norms of the current tax and criminal legislation of the EU, the experience of which in the future may be in demand in the process of integrating the legal regulation systems of the EAEU states when developing issues of countering tax crimes. The subject of the article is to analyze the problems of: methodology of tax crime research in the EU and data sampling criteria; integration of national tax systems; definition of tax crime in the EU; spread of VAT fraud.

Modern law enforcement practice is analyzed using the system-logical method, which indicates the complication of forms of tax evasion and concealment of actual financial and economic transactions.

The main results. It is noted that the need for effective law enforcement to ensure the financial stability of states, to counteract distortions of competition resulting from tax evasion is due to the organized and highly structured nature of a significant part of tax crimes, the expansion of the scale of cross-border tax crimes involving foreign elements. The European legislation does not contain a definition of a tax offense as such, but contains a list of types of behavior with specific descriptions of prohibited behavior. It seems that national legislators deliberately preserve a certain amount of ambiguity between prohibited and permitted tax evasion, offering a broad definition of tax evasion, since narrow specifics in the definition of such offenses can lead to undesirable impunity, exclude a flexible approach in responding to changes in this area of legal relations.

As a result of the application of the formal legal approach and comparative analysis, conclusions were obtained that, subject to careful preliminary research and practical verification, successful decisions in the field of combating tax evasion and tax fraud adopted in some jurisdictions can be used to improve the legislative provisions of other states.

1. Введение

Действующая более 30 лет налогово-бюджетная система Российской Федерации нацелена на преимущественное обложение оборотов хозяйственной деятельности. Это ведет к непропорциональному распределению налогового бремени между различными сферами народного хозяйства, фискальному поощрению торговли и финансов, сдерживанию промышленного производства, что, в свою очередь, провоцирует отток средств не только в торгово-финансовый, но и в теневой сектор, стимулируя рост налоговых нарушений и связанной с ними экономической и коррупционной преступности.

Зарубежные авторы указывают, что такое положение имеет широкое распространение. Связи между коррупцией и теневой экономикой отмечаются в государствах – членах Европейского Союза (далее также – Союз, ЕС) [1, р. 19], особенно в странах с «постпереходной» экономикой [2]. В частности, в Греции теневая экономика считается лишь атрибутом коррупции [3].

С одной стороны, логика длительного сближения с Западом ориентирует российскую налоговую систему на налоговое законодательство Европейского Союза (в особенности это заметно на примере правового регулирования налогообложения добавленной стоимости) и тем самым предопределяет использование европейских правил не только в национальном законодательстве и конституционно-правовой оценке его положений, но и текущем судебном правоприменении.

В частности, Конституционный Суд РФ обращается к п. 62 Постановления Европейского Суда по правам человека по делу «Булвес АД» (*Bulves AD*) против Болгарии¹, аргументируя в своем определении² возможность ограничения федеральным законом права владения, пользования и распоряжения имуществом, а также свободы предпринимательской деятельности. Ранее к положениям данного постановления апеллирует Арбитражный суд г. Москвы, обосновывая свое решение от 4 августа 2016 г. по делу № А40-189785/2015³.

С другой стороны, негативные тенденции, имеющие место в российской экономике, задачи развития интеграционного пространства Евразийского

экономического союза (далее – ЕАЭС) [4] в условиях правовой неурегулированности в сфере налогообложения, а также необходимость выстраивания более оптимальных структур экономических отношений в рамках группы БРИКС требуют всестороннего осмысления.

В данном контексте имеют значение сведения об опыте противодействия налоговой преступности и правоприменительных практиках в Европейском Союзе, объединяющем в 2023 г. 27 государств.

Самостоятельной ценностью может стать знание о возможностях современного государства в борьбе с налоговыми преступлениями; комплексах мер для решения проблем, предпринимаемых на правовом, политическом и организационном уровнях против международных криминальных сообществ. Данные обстоятельства определяют тематику предлагаемого исследования.

2. Современные исследования налоговой преступности в Европейском Союзе: методология, критерии выборки и характеристики данных

Формирование государственной политики в любой сфере отношений, а тем более в сфере налогово-бюджетного перераспределения создаваемого в обществе материального блага и его правовой защиты, требует напряженной и систематически осуществляемой деятельности по критическому переосмыслению норм права в контексте экономических, социальных, политических и цивилизационных факторов, в совокупности обуславливающих конкретный исторический фон такого распределения.

К исследованиям, проводимым с целью выработки эффективных мер противодействия налоговым преступлениям, в полной мере можно отнести слова Р. Иеринга о том, что право есть непрерывная работа, и не только исключительная работа государственной власти, но и каждого индивидуума, который принимает участие в этой национальной работе, приносит свою лепту для осуществления правовой идеи. Он пишет: «Высшая задача состоит в том, чтобы найти границы и установить равновесие между отдельными лицами и общественными группами, которые над ними возвышаются» [5, s. 25]. Поэтому не случайно, что европейские исследователи выбирают комплексно-системный подход, позволяющий

¹ Постановление Европейского Суда по Правам Человека от 22 января 2009 г. «Дело “Булвес АД” (“Bulves” AD) против Болгарии» (жалоба № 3991/03).

² Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2017 г. № 1440-О «Об отказе в принятии к рассмотрению

жалобы гражданина Бунеева Сергея Петровича на нарушение его конституционных прав положениями статей 146, 153, 154, 247–249 и 274 НК РФ» // СПС «КонсультантПлюс».

³ См.: URL: <https://sudact.ru/arbitral/doc/RvYsgNw0BT5v/>.

решать задачи выявления элементов, внутренних взаимосвязей и качественных характеристик широкой географии налоговых преступлений.

Рассматриваемые ими случаи налоговых преступлений подбираются по следующим критериям: корпоративное участие; значительный ущерб – более 500 тыс. евро; доступность информации по судебным решениям; транснациональный и трансграничный аспект; вовлечение широкого круга действующих лиц (профессиональных посредников); привлечение внимания общественности и средств массовой информации [6].

Исследования налоговых преступлений [7], которые позволяют глубже понять специфику национальных налоговых режимов, имеющую значение в контексте предупреждения, административного противодействия и судебного преследования налоговой преступности, проводятся на материалах наиболее значимых государств – членов ЕС. Наибольшее внимание исследователи уделяют следующим характеристикам:

(1) правовая база налогообложения и ее применимость для разрешения налогового конфликта без возбуждения судебного преследования (например, путем соглашения об отсрочке судебного преследования);

(2) определение налогового преступления в национальном законодательстве;

(3) наличие юридической концепция корпоративной ответственности и ее применимость к налоговым преступлениям; виды деятельности, подверженные корпоративным налоговым преступлениям, и виды налоговых преступлений, связанных с корпоративным сектором;

(4) правовые нормы, используемые для судебного преследования за налоговые преступления, и наличие в законодательстве досудебного признания вины;

(5) пороговые значения уголовной ответственности за налоговые преступления;

(6) диапазон санкций при вынесении приговоров за наиболее распространенные виды налоговых преступлений;

(7) лица и организации, ответственные за правоприменение и судебное преследование за налоговые преступления;

(8) основные проблемы в судебном преследовании за налоговые преступления и применяемый тип судебного преследования (гражданский или уголовный);

(9) роль профессиональных посредников в налоговых преступлениях;

(10) регулирование сотрудничества между различными уполномоченными органами и публикация статистических данных, измеряющая их эффективность (количество вынесенных обвинительных приговоров, количество дел, информация возвращенных активах);

(11) роль информирования и разведывательной информации, предоставляемой «изнутри» (правовой статус информатора).

3. Вопрос о методе интеграции систем правового регулирования: унификация или гармонизация

Вопрос о методе сближения правовых систем налогообложения национальных государств, на наш взгляд, напрямую зависит от способа их формирования. В том случае, если в первую очередь создается наднациональное правовое регулирование, то вполне логична унификация, когда примерно равные по экономическому положению участники союза выстраивают свое национальное законодательство с целью достижения полного единства по существу и деталям.

Примером в данном случае может ныне служить наднациональная система правового регулирования налогообложения добавленной стоимости государств – участников Совета сотрудничества стран Персидского залива (далее – СССПЗ) [8]. Ее основу разрабатывает Комитет финансово-экономического сотрудничества СССПЗ в виде Конвенции⁴ о налоге на добавленную стоимость по основной ставке в размере 5 %, которую 24 июля 2016 г. подписывают Объединенные Арабские Эмираты, Королевство Бахрейн, Королевство Саудовская Аравия, Султанат Оман, Государство Катар и Государство Кувейт.

В случае ЕАЭС, когда государства-члены имеют существенным образом различающиеся между собой системы налогообложения, их сближение возможно на основе целенаправленной гармонизации норм национального законодательства. В связи с этим вызывает интерес анализ европейского опыта

⁴ Единое соглашение по НДС для стран Совета сотрудничества стран Персидского залива // Умм аль-Кура. 2016. № 4667 от 24.07.1438 Аль-Хаджри. (На араб. яз.)

выстраивания единой системы НДС, который позволяет всесторонне осмыслить сложности проблемного и многотрудного процесса гармонизации налогообложения добавленной стоимости.

Многолетние усилия европейского законодателя за период с момента принятия первой директивы Совета ЕС от 11 апреля 1967 г. № 67/227/ЕЕС «О гармонизации законодательства государств-членов относительно налогов с оборота»⁵, который устанавливает порядок имплементации и общие принципы НДС, до сих пор не достигают цели эффективной интеграции правового регулирования НДС.

В целом идея европейского НДС состоит в экономико-правовом воздействии на сложную систему общественных отношений с целью умножения общего блага на основе согласования интересов различных социальных групп. До тех пор, пока в экономически развитых странах ЕС фискальная функция НДС не рассматривалась в качестве доминирующей, а выступала лишь в качестве обеспечительной составляющей налогово-бюджетного регулирования, управляющие элиты примирялись с многочисленными изъятиями в самой конструкции НДС, а также с высоким уровнем налогового уклонения и налогового мошенничества. Однако под влиянием турбулентного обострения экономической ситуации в последние годы фискальные задачи вновь становятся доминирующими [9, р. 75–76], а борьба с уклонением от уплаты налогов выступает главным политическим вызовом в государствах ЕС. Эффективность такой борьбы находится в прямой зависимости от степени интеграции налогового и уголовного законодательства государств, национальные хозяйства которых тесно взаимодействуют в рамках общего экономического пространства.

В Евросоюзе до сих пор не сложилось общих правил борьбы с уклонением от уплаты налогов, в отличие от других экономических преступлений [10, р. 527], таких как отмывание денег [11, р. 815], коррупция и организованная преступность [12].

Неспособность 27 государств – членов ЕС эффективно бороться с налоговыми преступлениями из-за разных юридических и институциональных рамок объективно затрудняет трансграничное сотрудничество между национальными органами власти и может привести к возникновению очагов безнаказанности в отдельных регионах ЕС. Недостатки пра-

вового регулирования одной юрисдикции создают риски для всего Союза.

Выбирая средства противодействия налоговой преступности, брюссельская бюрократия отдает явное преимущество не унификации, а гармонизации [13, с. 32; 14, р. 385], представляющей собой процесс постепенного сближения различных национальных уголовных норм с целью устранения противоречий и повышения их согласованности [15, р. 149].

4. Налоговые преступления в ЕС: характерные черты и национальные особенности в определении понятия

Государства при осуществлении уголовной политики в области налогообложения исторически определяют уклонение от уплаты налогов и оценивают последствия их совершения с помощью чрезвычайно разнообразных правовых подходов и инструментов [16]. Однако универсального или общепринятого в ЕС определения не существует.

Закон о налоговых преступлениях должен соответствовать принципу законности и вытекающим из него последствиям, которые признаются в государствах ЕС. При этом определение налоговых правонарушений должно отражать современную деловую практику, быть точным и недвусмысленным, чтобы каждый мог уяснить их значение и соответствующим образом направлять свои действия.

В некоторых юрисдикциях (например, в Италии) нормативные конструкции налоговых преступлений сложны для понимания обычным гражданином. Кроме того, сами определения налоговых преступлений в праве государств ЕС имеют различное содержание, что вызывает объективные трудности при сравнении и квалификации налоговых правонарушений в различных национальных системах законодательства, сами структуры налоговых нарушений существенно различаются.

Налоговый кодекс (*Abgabenordnung*; далее – НК) Германии является основным налоговым законом ФРГ, направленным на борьбу с налоговыми преступлениями. Его ст. 369 гласит, что налоговые преступления включают в себя следующее: деяния, которые наказуемы в соответствии с налоговым законодательством; незаконный импорт, экспорт или транзит товаров; подделка налоговых марок или подготовительные к этому действия, если это деяние касается налоговых марок; пособничество лицу, совершившему деяние, предусмотренное первым и третьим вышеука-

⁵ First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonization of legislation of Member State concerning

turnover taxes // Official Journal of the European Communities. 1967. 14 Apr. P. 1301–1303.

занными преступлениями. Основным налоговым преступлением является уклонение от уплаты налогов, закрепленное в ст. 370.149 НК Германии.

Общий налоговый кодекс Франции (*Code Général des Impôts, CGI*) в ст. 1741 содержит определение налогового преступления, которое предусматривает, что любой, кто мошенническим путем и преднамеренно пытался уклониться от уплаты налогов, считается виновным независимо от средств, использованных с этой целью.

Французское законодательство предусматривает конфискацию и возвращение активов, связанных с налоговыми преступлениями. Положения Уголовно-процессуального кодекса 1958 г. (*Code de Procédure Pénale, CPP*) устанавливают применение восстановительных процедур в виде конфискации без вынесения обвинительного приговора или на его основании⁶. Налоговое преступление карается штрафом в размере до 500 000 евро и тюремным заключением на срок до пяти лет. Санкции могут достигать 3 млн евро вместе с семилетним тюремным заключением, если преступление было совершено в составе организованной группы.

С 2005 г. в соответствии со ст. 121/2 Уголовного кодекса Франции юридические лица могут быть привлечены к корпоративной уголовной ответственности за любое преступное нарушение французского законодательства. В данном случае следует указать, что применение корпоративной уголовной ответственности не является общим правилом. Например, концепции корпоративной ответственности не существует в Германии⁷.

В законодательстве европейских стран существует консенсус в том, что налоговое правонарушение может быть совершено как минимум с косвенным умыслом. Особое место занимает Австрия, где предусмотрена уголовная ответственность за небрежное уменьшение налогов (§ 34 Закона о финансовых правонарушениях (*Finanzstrafgesetz, FinStrG*)). Тем не менее максимальное наказание относительно невелико – штраф в размере не более суммы такой недоимки.

В Германии простой небрежности нарушителя недостаточно. Для уголовно-правовой квалификации нарушения налогового порядка необхо-

димо признание поведения налогоплательщика легкомысленным (§ 378–381 НК Германии). В остальных государствах ЕС (например, в Испании) небрежное уменьшение налогов рассматривается как административное правонарушение.

В Финляндии налоговое преступление определяется в соответствии с п. 1 раздела 4 гл. 29 Уголовного кодекса 1996 г.: «Лицо, которое с целью получения финансовой выгоды для себя или другого лица не выплачивает своевременно один из следующих платежей по причине, отличной от неплатежеспособности или приостановления платежей, наложенных судом: (1) удерживаемый налог, налог у источника или транспортный налог; (2) налог с оборота, рассчитанный за календарный месяц, или налог, подлежащий уплате с определенных страховых взносов; (3) налог на добавленную стоимость; (4) взнос работодателя на социальное страхование подлежит взысканию за налоговое нарушение, если только это деяние не карается как налоговое мошенничество».

Вместе с тем п. 2 раздела 4 уточняет, что небольшая ошибка, которая была устранена без промедления, не считается налоговым нарушением. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты небольших сумм налогов предусмотрена в государствах – членах ЕС скорее как исключение.

В некоторых странах нет конкретного определения преступного поведения, относящегося к налоговым преступлениям. Австрийская формулировка уклонения от уплаты налогов связывает снижение налогов с нарушениями налоговых обязательств, не раскрывая их понятия. Обязанности как таковые установлены налоговым законодательством. Раздел 33 (1) Закона о налоговых правонарушениях Австрии 1958 г. (*FOA*) гласит: «Виновным в уклонении от уплаты налогов является любое лицо, которое в нарушение налоговой обязанности по уведомлению, раскрытию информации или правдивости намеренно занижает налоги».

Составы налоговых правонарушений в ЕС могут включать положения, криминализирующие подстрекательство, пособничество и подстрекательский сговор, когда специалисты в области налогообложения, бухгалтерского учета и юриспруденции могут принимать участие в совершении правонарушений.

⁶ Ministère de la Justice, Guide for Asset Recovery in France <https://star.worldbank.org/sites/star/files/Guide-for-Asset-Recovery-in-France.pdf>.

⁷ Пункт 29а § 73 ff Закона об административных правонарушениях Германии, см.: Warmuth L. Zur Strafbarkeit von

Unternehmen «No body to kick, no soul to damn?» Das Beduerfnis einer echten Ungterenehmsstrafbarkeit in Deutschland // Iurratio. URL: <https://iurratio.de/journal/zur-strafbarkeit-von-unternehmen/>.

В отношении видов налогов, охватываемых налоговыми деликтами, анализ законодательства государств ЕС обнаруживает два подхода. Целостный – без различия между видами налогов при определении налогового правонарушения – и специальный, когда для различных видов налогов предусмотрены соответствующие составы правонарушений. В частности, в Австрии, Германии, Греции и Португалии не проводят различия между видами налогов, за исключением особого отношения к НДС. Италия и Мальта придерживаются второго подхода.

Штрафные санкции, налагаемые на налоговых правонарушителей, варьируются в зависимости от уровня их общественной опасности, которая зависит не только от суммы ущерба, но и от продолжительности и типа рассматриваемой преступной схемы. Максимальный срок заключения, применяемый в Европе, колеблется в диапазоне до двадцати пяти лет (Польша) или даже теоретически пожизненного заключения по общему праву Ирландии.

Принимая во внимание принцип соразмерности наказания, законодатель может также учитывать конкретные условия совершения преступления, субъективную сторону (намерение или мотив).

На квалификацию налоговых правонарушений также могут влиять отягчающие обстоятельства. Среди таковых выделяются: совершение деликта в коммерческих целях; действие в качестве члена банды; совершение насильственных действий; привлечение государственного служащего, особенно из налоговой или таможенной администрации; использование юридических лиц, созданных в налоговых убежищах; использование подставных физических и юридических лиц.

Рассмотренные примеры иллюстрируют различия в определениях и квалификации уклонения от уплаты налогов в разных странах.

Как правило, законодательство не содержит определения налогового преступления как такового, но содержит перечень видов поведения с конкретным описанием запрещенного поведения.

Представляется, что национальные законодатели сознательно сохраняют долю неоднозначности между запрещенным и разрешенным уклонением от уплаты налогов, предлагая широкое определение уклонения от уплаты налогов, так как узкая конкре-

тика в дефиниции таких правонарушений может привести к нежелательной безнаказанности, исключит гибкий подход в реагировании на изменения в данной сфере правоотношений.

5. Налоговые мошенничества в сфере НДС

Особым феноменом европейской налоговой преступности выступают мошенничества с НДС, возможность совершения которых тесно связана с самой конструкцией данного налога. В частности, на ней основаны действия налоговых преступников, применяющих «карусели» НДС [17, р. 183]. Криминальные схемы мошенничества с данным платежом получили широкое распространение после отмены в 1993 г. таможенных границ внутри ЕС и в условиях повышения налоговых ставок НДС [18, с. 23].

Обнажая суть проблемы НДС-мошенничеств, Еврокомиссия отмечает фундаментальную причину его регулирования: «Он фрагментирован и чрезмерно сложен для растущего числа предприятий, действующих на трансграничных рынках, и оставляет дверь открытой для мошенничества»⁸. В условиях затяжного финансового кризиса порочность правового механизма налогообложения добавленной стоимости существенно обостряет риск злоупотреблений с НДС, подвигая европейскую бюрократию к принятию экстренных мер. Об этом высказывается комиссар ЕС по экономическим и налоговым вопросам П. Московичи, комментируя необходимость реформы НДС: «Государства-члены не должны соглашаться со столь шокирующей потерей доходов от НДС. Наша реформа может сократить трансграничное мошенничество с НДС на 80 % и получить крайне необходимые деньги обратно в казну государства-члена»⁹.

Компенсация методологического несовершенства НДС достигается за счет расширения информационной компетенции государственного контроля и снижения уровня защиты информации об экономических агентах. Неслучайно Европейская комиссия рассматривает существующее правовое регулирование НДС в качестве «переходной системы, которая не может идти в ногу с вызовами современной глобальной, цифровой и мобильной экономики»¹⁰ и несет высокие потери от преступных злоупотреблений.

⁸ European Commission proposes far-reaching reform of the EU VAT system: Press release. Brussels, 4 October 2017. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3443 (дата обращения: 01.10.2022.).

⁹ Ibid.

¹⁰ Ibid.

Оценивая бюджетные потери НДС, понесенные европейскими странами в 2010-е гг., Еврокомиссия отмечает, что ощутимого улучшения в борьбе с НДС-мошенничествами не достигнуто. «Разрыв НДС» в виде разницы между расчетным сбором налога и фактическим поступлением НДС в Евросоюзе по-прежнему очень велик – 170 млрд евро в 2013 г.¹¹, 152 млрд евро в 2015 г.¹² В дальнейшем принимаемые меры привели к некоторому снижению потерь. По заявлению Еврокомиссии 2021 г., доходы, потерянные в 2019 г. в результате мошенничества и уклонения от уплаты НДС, составили 134 млрд евро¹³. При этом трансграничное мошенничество НДС ежегодно наносит ущерб в размере 50 млрд евро.

Анализируя незаконные финансовые потоки, Алекс Кобхэм и Петр Янский утверждают, что налоговые преступления и теневые денежные потоки лишают правительства необходимых им доходов [19], способствуя несправедливому распределению ресурсов и провоцируя на другие финансовые преступления. Однако предпринимаемые до сих пор меры, включающие (1) обмен информацией и сотрудничество; (2) развитие потенциала налоговых органов; (3) повышение прозрачности и гармонизации налоговых систем, явно не соответствуют масштабам трансграничных налоговых мошенничеств [20].

Расширению проблемных зон в правовом регламентировании НДС, в частности, способствует перевод основных массивов коммерческих сделок в поле электронной торговли; резкое увеличение скорости проведения банковских транзакций; противоречивость и асимметричность налогового законодательства в различных юрисдикциях. Отмеченные факты позволяют сделать вывод о том, что НДС-мошенничества в ЕС легко пересекают государственные границы и проникают во всё новые сферы коммерческой деятельности, тесно связаны с незаконными денежными операциями [21].

Важный поворот в фискальной политике Европейского Союза наступил в 2017 г., когда борьба с мошенничеством, затрагивающим его финансовые интересы, перешла в стадию интенсификации мер противодействия преступлениям в области налого-

обложения (чему мешает отсутствие общего кодекса уголовного права ЕС) [22, p. 87].

В частности, ст. 3 Директивы (ЕС) 2017/1371 Европейского парламента и Совета ЕС от 5 июля 2017 г. «О борьбе с мошенничеством, затрагивающим финансовые интересы Союза, посредством уголовного права» содержит правило о том, что государства должны криминализовать и эффективно наказывать мошенничество, совершенное умышленно в ущерб финансовым интересам Европейского Союза¹⁴. В документе разработано понятие организованного мошенничества с НДС для обозначения скоординированных действий в области налогообложения, характеризующихся определенным уровнем изощренности и направленных на получение финансовой выгоды в ущерб государственному бюджету [23, p. 245].

6. Заключение

Следует отметить, что сближение норм материального уголовного права в сфере налогообложения интенсифицировалось после вступления в силу 1 декабря 2009 г. положений Лиссабонского договора об организованной преступности в Европейском Союзе. Вместе с тем процесс европеизации борьбы с уклонением от уплаты налогов существенно ограничен компетенцией ЕС в налоговых и уголовных вопросах. Исследователи отмечают, что дефицит полномочий ЕС в сфере материального уголовного права ослабляет интеграцию уголовного правосудия, способствует сохранению значительных расхождений между нормами национальных законодательств [24; 25, p. 163].

Налоговые мошенничества и уклонение от уплаты налогов на национальном и трансграничном уровнях не только подрывают социальную сплоченность стран ЕС, но и существенным образом влияют на размер налогового дефицита общеевропейского бюджета и бюджета государств-членов, угрожая финансовой стабильности ЕС [26, p. 108].

Широкое распространение трансграничных налоговых преступлений, включая создание трастов и подставных компаний в различных юрисдикциях, а также взаимодействие между нарушителями зако-

¹¹ VAT Action Plan: Commission presents measures to modernise VAT in the EU: Press release. Brussels, 7 April 2016. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_1022 (дата обращения: 01.10.2022).

¹² Daily News 28 / 09 / 2017. Brussels, 28 September 2017. URL: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/MEX_17_3545 (дата обращения: 01.10.2022).

¹³ VAT Gap: EU countries lost €134 billion in VAT revenues in 2019. 2 December 2021. URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/news/vat-gap-eu-countries-lost-eu134-billion-vat-revenues-2019-2021-12-02_en.

¹⁴ Directive (EU) 2017/1371 of the European Parliament and of the Council of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law [2017] OJ L198/ 29.

нодательства, требуют более тесного международного сотрудничества. Однако в реальности его осуществление сталкивается с рядом препятствий: (1) несовместимые организационные структуры и различные юридические стандарты; (2) отсутствие взаимного доверия и необходимых ресурсов; (3) отсутствие общего органа наднационального сотрудничества; (4) сохранение оффшорных юрисдикций с благоприятным законодательством в отношении секретности и соглашений об избегании двойного налогообложения.

Сравнительный анализ показывает, что успешные решения могут быть импортированы в другие юрисдикции. В частности, простые и точные определения налоговых преступлений и налоговых мошенничеств, принятые в одних юрисдикциях, при условии тщательного предварительного анализа и практической проверки могут быть применены при реформировании положений уголовного законодательных других государств.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Borlea S. N. Corruption, Shadow Economy and Economic Growth: An Empirical Survey across the European Union Countries / S. N. Borlea, M. V. Achim, M. G. Miron // *Studia Universitatis "Vasile Goldis" Arad – Economics Series*. – 2017. – Vol. 27, iss. 2. – P. 19–32.
2. Van Der Hoek P. Enlarging the European Union: Taxation and Corruption in the New Member States / P. Van Der Hoek // *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* / ed. R. W. McGee. – Springer, 2008. – P. 11–23.
3. Katsios S. The Shadow Economy and Corruption in Greece / S. Katsios // *South-Eastern Europe Journal of Economics*. – 2015. – Vol. 4, iss. 1. – P. 61–80.
4. 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.
5. Jhering R. Geist des römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung / R. Jhering. – IV Aufl. – Druck und Verlag von Breitkopf und Hartel, 1878. – Bd. I. – 361 s.
6. Turksen U. Countering Tax Crime in the European Union: Benchmarking the OECD's Ten Global Principles / U. Turksen. – Oxford : Hart Publishing, 2021. – 290 p. – DOI: 10.5040/9781509937981.
7. Turksen U. Tax Crimes and Enforcement in the European Union. Solutions for Law, Policy and Practice / U. Turksen, D. Voza, R. Kreissl, F. Rasmouki. – Oxford : Oxford University Press, 2023. – 353 p. – DOI: 10.1093/oso/9780192862341.001.0001.
8. Бачурин Д. Г. Конвенциональное правовое регулирование налогообложения добавленной стоимости государствами-участниками Совета сотрудничества стран Персидского залива / Д. Г. Бачурин // *Вестник Томского государственного университета*. – 2021. – № 464. – С. 232–238. – DOI: 10.17223/15617793/464/26.
9. Kiser E. Political Economy of Taxation / E. Kiser, S. M. Karceski // *Annual Review of Political Science*. – 2017. – Vol. 20. – P. 75–79.
10. Pieth M. The Harmonization of Law against Economic Crime / M. Pieth // *European Journal of Law Reform*. – 1999. – Vol. 1. – P. 527–545.
11. Hyttinen T. Justification of supranational criminal law – analysis of collective securitization in the EU-level harmonization of money laundering provisions / T. Hyttinen, S. Heinikoski // *Maastricht Journal of European and Comparative Law*. – 2019. – Vol. 26, iss. 6. – P. 815–832. – DOI: 10.1177/1023263X19879048.
12. Calderoni F. Organized Crime Legislation in the European Union: Harmonization and Approximation of Criminal Law, National Legislations and the EU Framework Decision on the Fight Against Organized Crime / F. Calderoni. – Springer, 2010. – XIV, 189 p. – DOI: 10.1007/978-3-642-04331-4.
13. Пономарева К. А. Гармонизация косвенных налогов в Европейском Союзе: общие положения / К. А. Пономарева // *Налоги*. – 2021. – № 5. – С. 32–36.
14. Gómez-Jara Díez C. Models for a System of European Criminal Law: Unification vs. Harmonisation / C. Gómez-Jara Díez // *New Journal of European Criminal Law*. – 2010. – Vol. 1. – P. 385–402. – DOI: 10.1177/203228441000100308.

15. Weyembergh A. The Functions of Approximation of Penal Legislation within the European Union / A. Weyembergh // *Maastricht Journal of European and Comparative Law*. – 2005. – Vol. 12, iss. 2. – P. 149–172. – DOI: 10.1177/1023263X0501200203.
16. Thirion E. Member States' Capacity to Fight Tax Crimes: Ex-Post Impact Assessment / E. Thirion, A. Scherrer. – EPRS, 2017. – 67 p.
17. Frunza M.-C. Missing Trader Fraud on the Emissions Market / M.-C. Frunza, D. Guegan, A. Lassoudiere // *Journal of Financial Crime*. – 2011. – Vol. 18, iss. 2. – P. 183–194.
18. Бачурин Д. Г. Противодействие преступлениям с НДС в Евросоюзе / Д. Г. Бачурин // *Финансовое право*. – 2017. – № 10. – С. 23–26.
19. Cobham A. Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings / A. Cobham, P. Janský. – Oxford University Press, 2020. – xiv, 209 p.
20. Turksen U. Countering Tax Crime in the European Union: Benchmarking the OECD's Ten Global Principles / U. Turksen. – Hart Publishing, 2021. – 309 p.
21. Forstater M. Illicit Financial Flows, Trade Misinvoicing, and Multinational Tax Avoidance: The Same or Different? : CGD Policy Paper 123 / M. Forstater. – Washington, DC : Center for Global Development, March 2018. – 33 p. – URL: <https://www.cgdev.org/publication/illicit-financial-flows-trade-misinvoicing-and-multinational-tax-avoidance>.
22. Delmas-Marty M. The European Union and Penal Law / M. Delmas-Marty. – *European Law Journal*. – 1998. – Vol. 4, iss. 1. – P. 87–115.
23. La Feria R. de. Tax Fraud and Selective Law Enforcement / R. de La Feria // *Journal of Law and Society*. – 2020. – Vol. 47, iss. 2. – P. 240–270.
24. Wilson G. Comparative Legal Scholarship / G. Wilson // *Research Methods for Law* / eds. M. McConville, Wing Hong Chui. – Edinburgh University Press, 2017. – P. 163–179.
25. Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators / eds. B. Unger, L. Rossel, J. Ferwerda. – Oxford University Press, 2021. – xxix, 338 p.
26. 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.

REFERENCES

1. Borlea S.N., Achim M.V., Miron M.G. Corruption, Shadow Economy and Economic Growth: An Empirical Survey across the European Union Countries. *Studia Universitatis "Vasile Goldis" Arad – Economics Series*, 2017, vol. 27, iss. 2, pp. 19–32.
2. Van Der Hoek P. Enlarging the European Union: Taxation and Corruption in the New Member States, in: McGee R.W. (ed.). *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies*, Springer Publ., 2008, pp. 11–23.
3. Katsios S. The Shadow Economy and Corruption in Greece. *South-Eastern Europe Journal of Economics*, 2015, vol. 4, iss. 1, pp. 61–80.
4. Krokhnina Yu.A. Ways to counteract 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.).
5. Jhering R. *Geist des romischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, 4th ed., Vol. I. Breitkopf & Hartel Publ., 1878. 361 p. (In German).
6. Turksen U. *Countering Tax Crime in the European Union: Benchmarking the OECD's Ten Global Principles*. Oxford, Hart Publ., 2021. 290 p. DOI: 10.5040/9781509937981.
7. Turksen U., Voza D., Kreissl R., Rasmouki F. *Tax Crimes and Enforcement in the European Union. Solutions for Law, Policy and Practice*. Oxford, Oxford University Press, 2023. 353 p. DOI: 10.1093/oso/9780192862341.001.0001.
8. Bachurin D.G. Conventional Legal Regulation of Value-Added Taxation by the Member States of the Gulf Cooperation Council. *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta = Tomsk State University Journal*, 2021, no. 464, pp. 232–238. DOI: 10.17223/15617793/464/26. (In Russ.).
9. Kiser E., Karceski S. M. Political Economy of Taxation. *Annual Review of Political Science*, 2017, vol. 20, pp. 75–79.
10. Pieth M. The Harmonization of Law against Economic Crime. *European Journal of Law Reform*, 1999, vol. 1, pp. 527–545.

11. Hyttinen T., Heinikoski S. Justification of supranational criminal law – analysis of collective securitization in the EU-level harmonization of money laundering provisions. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2019, vol. 26, iss. 6, pp. 815–832. DOI: 10.1177/1023263X19879048.
12. Calderoni F. *Organized Crime Legislation in the European Union: Harmonization and Approximation of Criminal Law, National Legislations and the EU Framework Decision on the Fight Against Organized Crime*. Springer Publ., 2010. XIV + 189 p. DOI: 10.1007/978-3-642-04331-4.
13. Ponomareva K.A. Harmonization of indirect taxes in the European Union: general provisions. *Nalogi = Taxes*, 2021, no. 5, pp. 32–36. (In Russ.).
14. Gómez-Jara Díez C. Models for a System of European Criminal Law: Unification vs. Harmonisation. *New Journal of European Criminal Law*, 2010, vol. 1, pp. 385–402. DOI: 10.1177/203228441000100308.
15. Weyembergh A. The Functions of Approximation of Penal Legislation within the European Union. *Maastricht Journal of European and Comparative Law*, 2005, vol. 12, iss. 2, pp. 149–172. DOI: 10.1177/1023263X0501200203.
16. Thirion E., Scherrer A. *Member States' Capacity to Fight Tax Crimes: Ex-Post Impact Assessment*. EPRS Publ., 2017. 67 p.
17. Frunza M.-C., Guegan D., Lassoudiere A. Missing Trader Fraud on the Emissions Market. *Journal of Financial Crime*, 2011, vol. 18, iss. 2, pp. 183–194.
18. Bachurin D.G. Countering VAT Violations in the European Union. *Finansovoe pravo = Financial Law*, 2017, no. 10, pp. 23–26. (In Russ.).
19. Cobham A., Janský P. *Estimating Illicit Financial Flows: A Critical Guide to the Data, Methodologies, and Findings*. Oxford University Press, 2020. xiv + 209 p.
20. Turksen U. *Countering Tax Crime in the European Union: Benchmarking the OECD's Ten Global Principles*. Hart Publishing, 2021. 309 p.
21. Forstater M. *Illicit Financial Flows, Trade Misinvoicing, and Multinational Tax Avoidance: The Same or Different?*, CGD Policy Paper 123. Washington, DC, Center for Global Development Publ., March 2018. 33 p. Available at: <https://www.cgdev.org/publication/illicit-financial-flows-trade-misinvoicing-and-multinational-tax-avoidance>.
22. Delmas-Marty M. The European Union and Penal Law. *European Law Journal*, 1998, vol. 4, iss. 1, pp. 87–115.
23. La Feria R. de. Tax Fraud and Selective Law Enforcement. *Journal of Law and Society*, 2020, vol. 47, iss. 2, pp. 240–270.
24. Wilson G. Comparative Legal Scholarship, in: McConville M., Wing Hong Chui (eds.). *Research Methods for Law*, Edinburgh University Press, 2017, pp. 163–179.
25. Unger B., Rossel L., Ferwerda J. (eds.). *Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators*. Oxford University Press, 2021. xxix + 338 p.
26. 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.

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. Интеграция законодательства о противодействии налоговым преступлениям в Европейском Союзе: возможности и ограничения / Д.Г. Бачурин // Правоприменение. – 2023. – Т. 7, № 4. – С. 45–54. – DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).45-54.

BIBLIOGRAPHIC DESCRIPTION

Bachurin D.G. Integration of legislation on countering tax crimes in the EU: opportunities and limitations. *Pravoprimerenie = Law Enforcement Review*, 2023, vol. 7, no. 4, pp. 45–54. DOI: 10.52468/2542-1514.2023.7(4).45-54. (In Russ.).