

Вестник Евразийской науки / The Eurasian Scientific Journal <https://esj.today>

2025, Том 17, № s3 / 2025, Vol. 17, Iss. s3 <https://esj.today/issue-s3-2025.html>

URL статьи: <https://esj.today/PDF/56FAVN325.pdf>

5.2.3. Региональная и отраслевая экономика (экономические науки)

5.2.4. Финансы (экономические науки)

Ссылка для цитирования этой статьи:

Королева, Л. П. Уклонение от уплаты налогов и отмывание денег: взаимосвязь и особенности противодействия / Л. П. Королева // Вестник евразийской науки. — 2025. — Т. 17. — № s3. — URL: <https://esj.today/PDF/56FAVN325.pdf>.

For citation:

Koroleva L.P. Tax evasion and money laundering: interrelation and features of counteraction. *The Eurasian Scientific Journal*. 2025;17(s3): 56FAVN325. Available at: <https://esj.today/PDF/56FAVN325.pdf>. (In Russ., abstract in Eng.).

УДК 336.228.34; 343.359.2

Королева Людмила Павловна

ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», Москва, Россия
Доцент кафедры «Экономической безопасности и управления рисками»

Кандидат экономических наук

E-mail: LPKoroleva@fa.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8375-8524>

РИНЦ: https://elibrary.ru/author_items.asp?authorid=619889

Уклонение от уплаты налогов и отмывание денег: взаимосвязь и особенности противодействия

Аннотация. Уклонение от уплаты налогов может как сопутствовать легализации доходов от криминальной деятельности в теневой экономике, так и являться предикатным преступлением. Задача исследования — определить особенности противодействия уклонению от уплаты налогов и сборов через призму взаимосвязи с легализацией преступных доходов в теории и на практике. В статье определены особенности налоговой выгоды как формы преступного дохода: некриминальный характер, собственность налогоплательщика, смешение с легальными фондами, использование в обычном режиме. Выявлены различия между операциями по уклонению от уплаты налогов и отмыванию денег. С учетом этого определены особенности противодействия уклонению от уплаты налогов как угрозе легализации преступного дохода в форме налоговой выгоды. Согласно требованиям Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег уклонение от уплаты налогов признано угрозой отмывания денег в большинстве стран мира. Острота угрозы в мире подтверждается крупным масштабом ущерба от размывания налоговой базы транснациональными компаниями и минимизации налогов богатой части населения по данным Налоговой обсерватории ЕС за 2022 г. В России в 2017–2023 гг. количество зарегистрированных налоговых преступлений и вынесенных обвинительных приговоров сокращалось на фоне роста раскрываемости. Сделан вывод, что проводимая политика декриминализации налоговых преступлений необходима для обеспечения национальной экономической безопасности и оправдана при наличии тяжкой ответственности за отмывание денег и прочие сопутствующие преступления. При этом необходима доработка юридических норм и их эффективное правоприменение с учетом обозначенных особенностей противодействия уклонению от уплаты налогов как угрозе легализации преступных доходов.

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов; налоговое преступление; отмывание денег; угроза; экономическая безопасность; противодействие легализации преступных доходов; налоговая выгода

Введение

Одной из угроз отмывания денег во всех странах мира является уклонение от уплаты налогов. Нейтрализация угрозы зависит во многом от совершенства внутренней институциональной среды каждой страны, от гармонизации налоговых систем и сотрудничества стран в борьбе с транснациональными формами уклонения. С одной стороны, Россия безусловно разделяет стремление мирового сообщества к противодействию размыванию налоговой базы и деофшоризации. С другой стороны, необходимость защиты от санкционного давления не столько бизнеса, имеющего российские корни, сколько национальной экономики, в которую он входит, требует либерализации уголовной ответственности и принятия мер его поддержки, к примеру создания низконалоговых специальных административных районов (САР) и проведения налоговых амнистий капитала. При этом для обеспечения прозрачности и недопущения роста масштабов налоговой преступности необходимы меры как в сфере налогового администрирования, так и в сфере противодействия отмыванию денег (ПОД).

В современной зарубежной научной литературе обоснована тесная взаимосвязь уклонения от уплаты налогов и отмывания денег (ОД). Экономия от уплаты налогов рассматривается как преступный доход [1]. Противодействие отмыванию денег и уклонению от уплаты налогов исследуются в тесной взаимосвязи [2].

В российской научной литературе больше внимания уделяется исследованию взаимосвязи уклонения от уплаты налогов и теневой экономики [3]. Как правило влияние налоговой преступности [4] и легализации преступных доходов на экономическую безопасность государства [5] рассматриваются отдельно. На основе результатов правоприменения исследованы проблемы привлечения лиц к уголовной ответственности за легализацию (отмывание) денежных средств, в том числе полученных при совершении налоговых преступлений [6–8]. Однако, до сих пор среди юристов идет дискуссия о том, насколько правомерно считать налоговую экономию преступно нажитым доходом. Ряд юридических исследований содержат аргументы в пользу недопустимости признания налоговых преступлений предикатными к ОД [9]. Другие, напротив, доказывают, что преступное неумножение доходов в результате уклонения от уплаты налогов при сохранении их прежних размеров не может служить основанием для исключения ответственности за легализацию преступно нажитого дохода [10], и налоговые преступления необходимо рассматривать как предикатные к ОД [11]. Единичные исследования рассматривают взаимосвязь уклонения от уплаты налогов и ОД [12].

Цель данного исследования — определить особенности противодействия уклонению от уплаты налогов и сборов через призму взаимосвязи с легализацией преступных доходов в теории и на практике с позиций необходимости соблюдения рекомендаций Группы разработки финансовых мер борьбы с отмыванием денег (ФАТФ) и обеспечения национальной экономической безопасности РФ.

Объект исследования — институциональные преобразования в противодействии уклонению от уплаты налогов и легализации преступных доходов.

Предмет исследования — теоретические и прикладные аспекты противодействия уклонению от уплаты налогов как угрозе легализации доходов, полученных преступным путем.

1. Методы исследования

Исследований проведено с применением общенаучных методов (индукция, дедукция, сравнение, синтез, анализ), а также методов экономического анализа и анализа данных уголовной статистики. Информационную основу исследования составили рекомендации и руководства ФАТФ, типологические отчеты Евразийской группы по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (ЕАГ), исследования Налоговой обсерватории ЕС, законы и нормативно-правовые акты РФ в сфере налогообложения, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, привлечения к уголовной ответственности. Проведен анализ данных уголовной статистики, представленной в открытом доступе в отчетности МВД РФ за 2017–2023 гг.

2. Результаты и обсуждения

Особенности противодействия налоговым преступлениям и отмыванию денег определяются спецификой и взаимосвязью данных преступных деяний. Уклонение от уплаты налогов и отмывание доходов, полученных преступным путем, на практике могут быть связаны разными причинно-следственными связями.

Во-первых, с криминальных доходов налоги не уплачиваются, так как деятельность, в результате которой они получены, запрещена законом. В этой связи уклонение от уплаты налогов является следствием получения преступного дохода, который по понятным причинам скрывается от налогообложения. Однако при этом бюджет имеет косвенные потери, в связи с формированием дохода не в реальной, а в теневой экономике. Например, при осуществлении теневой банковской деятельности услуги оказываются без уплаты налогов. Если бы они оказывались в реальной экономике, то подлежали бы налогообложению. Таким образом, противодействие уклонению от уплаты налогов при такой взаимосвязи с отмыванием преступных доходов сводится к борьбе с теневой экономикой.

Во-вторых, налоговая выгода при ведении легальной финансово-хозяйственной деятельности за счет сокрытия объекта, незаконного получения налоговых льгот и других форм уклонения от уплаты налогов представляет собой незаконное обогащение. Налогоплательщик присваивает себе часть доходов, которые в соответствии с законодательством о налогах и сборах он должен был уплатить в бюджет государства. В этой связи уклонение от уплаты налогов может рассматриваться как предикатное преступление, которое привело к формированию преступных доходов, являющихся объектом отмывания. Однако в процессе ПОД необходимо учитывать специфику формирования такого дохода.

С юридической точки зрения налоговые преступления не формируют преступный доход в традиционном понимании международных конвенций по противодействию отмыванию денег. Согласно им, в состав «доходов от преступления» включается любое имущество, приобретенное или полученное, прямо или косвенно, в результате совершения какого-либо преступления.¹ Однако налоговому преступлению не предшествует криминальная деятельность, к примеру незаконный оборот наркотиков, мошенничество и др. При ведении законной финансово-хозяйственной деятельности, уклоняясь от уплаты налогов, субъект получает не приращение дохода, а налоговую экономию или налоговую выгоду, отделить которую от общей массы легального дохода не представляется возможным. При этом очевидно,

¹ Конвенция против транснациональной организованной преступности (принята в г. Нью-Йорке 15.11.2000 Резолюцией 55/25 на 62-ом пленарном заседании 55-ой сессии Генеральной Ассамблеи ООН) (с изм. от 15.11.2000).

что присвоение чужих средств, в данном случае подлежащих уплате в бюджет, образует преступный доход. Но доказать, что субъект предпринимал действия по отмыванию именно этой части дохода из общей массы довольно сложно. Преступный доход от уклонения от уплаты налогов и сборов изначально смешан с легальными денежными фондами и нередко не только не выводится из бизнеса, но и не выделяется из состава финансовых ресурсов, а используется в обычном режиме.

Это обуславливает специфику выявления подозрительных операций на уровне субъектов первичного мониторинга, прежде всего, финансовых организаций, осуществляющих расчетно-кассовое обслуживание, разные конверсионные и платежные операции. Они не могут выявить такого рода преступный доход обычными способами и применить к нему меры противодействия, так как характерные для ОД операции не осуществляются. Для выявления возможного уклонения от уплаты налогов им необходимо использовать специальные признаки, а также показатели, позволяющие судить о наличии налоговых рисков. Например, соответствие налоговой нагрузки клиента среднему уровню для добросовестных налогоплательщиков с аналогичными масштабами, видами деятельности и особенностями юрисдикций.

С экономической точки зрения, отбросив юридические коллизии, любой доход, полученный в результате совершения преступления, является преступным. Специфика его образования, описанная выше, определяет особенности операций по отмыванию. Как известно, цикл отмыwania денег включает следующие этапы: получение преступного дохода, размещение его в финансовой системе, расслоение (запутывание следов) и интеграция в легальную экономику. При получении налоговой выгоды совершение дополнительных операций в рамках первых трех этапов может и не понадобиться. Во-первых, налогоплательщик может получить налоговую выгоду без умысла, неверно применив налоговое законодательство (налоговое правонарушение). Либо налогоплательщик может быть вовлечен в совершение налогового преступления в результате не проявления должной и коммерческой осмотрительности по отношению к своим контрагентам. В этом случае он использует имеющиеся у него средства, не осознавая их преступный характер. А, следовательно, и не предпринимает действий по отмыванию данных доходов. Во-вторых, если налогоплательщик, занимаясь агрессивным налоговым планированием, предпринимает действия для получения налоговой выгоды, возможно осознанно использует пробелы в налоговом законодательстве, допускает возможность уклонения, но безразлично к этому относится, налоговые и правоохранительные органы могут доказать наличие умысла. Но при этом, как правило, нет необходимости в совершении операций по размещению доходов, полученных в форме налоговой выгоды, в финансовой системе, и ее расслоению. Присвоенные средства уже на счетах налогоплательщика, смешаны с легальными фондами и используются в обороте. Таким образом, отмывание доходов в форме налоговой выгоды может сводиться только к этапу их интеграции, то есть выводу из оборота и присвоению как законно полученных доходов от хозяйственной деятельности. В-третьих, если налогоплательщик осознанно предпринимает действия для уклонения от уплаты налогов, например, осуществляет дробление предпринимательской деятельности для незаконного применения специальных режимов налогообложения, отмывание полученных доходов требует совершения дополнительных операций в рамках стадий расслоения (запутывания следов) и интеграции. Стадия размещения преступного дохода в финансовой системе может быть пропущена. Таким образом, учитывая длящийся характер налоговых преступлений, для идентификации действий по отмыванию преступных доходов может быть применена циклическая модель, предполагающая, что движение преступных доходов может осуществляться, минуя отдельные фазы, а средства в не отмытом (в первоначальном) виде могут направляться на финансирование как незаконной, так и вполне легальной деятельности.

Кроме особенностей природы дохода от налоговых преступлений, при противодействии необходимо также учитывать различия между содержанием деятельности по отмыванию преступных доходов и уклонению от уплаты налогов. Во-первых, отмывание предполагает создание видимости законности, в том числе за счет формирования должного бумажного следа, который сопровождает движение денег из преступной сферы в легальную. При уклонении от уплаты налогов наоборот, преступник заинтересован в сокрытии документооборота (черной кассе) и выводу налоговой экономии в теневую зону. Во-вторых, налоговое преступление чаще всего совершается путем занижения налоговых баз и окладов. Отмывание денег напротив — путем декларирования большего дохода или большей прибыли. В-третьих, налоговые преступления долгое время во многих странах мира рассматривались как менее тяжкие преступления, в отличие от отмывания преступных доходов, относящихся к числу тяжких. Однако, с ростом масштабов уклонения и размыванием налоговой базы между странами транснациональными компаниями, данный подход подвергается критике.

Ярким доказательством тому является объединение усилий мирового сообщества в борьбе с уклонением от уплаты налогов в 2012 г. на 7-м Саммите лидеров стран G20. В дальнейшем был принят проект BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) ОЭСР/G20, в рамках которого разработаны правила и инструменты для борьбы с размыванием налоговой базы². Россия принимала активное участие в его разработке и реализации.

В том же 2012 г. ФАТФ впервые включила уклонение от уплаты налогов в состав предикатных преступлений для отмывания денег только в 2012 г.³ В 2013 г. в Руководящих указаниях ФАТФ «Оценка рисков отмывания денег и финансирования терроризма на национальном уровне» уклонение от уплаты налогов и сборов было выделено в качестве самостоятельной категории предикатных преступлений для отмывания денег. При этом наличие льготных налоговых режимов и низкие налоги на зарубежные доходы было рекомендовано использовать как критерий отнесения страны к категории высокого риска отмывания денег.⁴ Россия, несмотря на приостановление ее членства в ряде международных организаций по ПОД/ФТ, соблюдает все рекомендации ФАТФ, в том числе касающиеся налоговой преступности. Так, с 2013 г. налоговые преступления были признаны предикатными после внесения изменений в статьи 174 и 174.1 УК РФ, из которых была исключена ссылка на невозможность легализации доходов, полученных в результате налоговых преступлений.⁵

В настоящее время подводятся некоторые итоги влияния проведенной работы по совершенствованию международной налоговой политики и налогового администрирования на уклонение от уплаты налогов. По оценкам экспертов Налоговой обсерватории ЕС (независимая исследовательская лаборатория, расположенная в Парижской школе экономики) на конец 2022 г. домохозяйства владели в налоговых убежищах по всему миру богатством на сумму 12 триллионов долларов США — эквивалент 12 % мирового ВВП, из которых около 25 % укрывалось от налогообложения. И это, не считая реальных активов (предметы роскоши,

² OECD. Base erosion and profit shifting (BEPS). Режим доступа — URL: <https://www.oecd.org/en/topics/base-erosion-and-profit-shifting-beps.html> (дата обращения 20.06.2025).

³ Итоги пленарного заседания ФАТФ, Париж, 15–17 февраля 2012 г. FATF Recommendations Media Narrative. Режим доступа — URL: <https://www.fatf-gafi.org/content/dam/fatf-gafi/recommendations/Press%20handout%20FATF%20Recommendations%202012.pdf> (дата обращения 20.06.2025).

⁴ Руководящие указания ФАТФ «Оценка рисков отмывания денег и финансирования терроризма на национальном уровне» (2013). Режим доступа — URL: https://cbr.ru/content/document/file/156357/fatf_risk_accessment_ru.pdf (дата обращения 20.06.2025).

⁵ Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2018) статья 8.

недвижимость и прочее). Определение страны проживания владельцев офшорных активов по-прежнему затруднено. Они зарегистрированы за трастами и холдингами, находясь при этом физически в иных странах. Велико офшорное владение недвижимостью как в крупных городах развитых стран, так и в классических офшорах, например, в ОАЭ.

В 2022 г. прибыль корпораций на сумму 1 трлн долл. США была переведена в налоговые офшоры. Это эквивалентно 35 % всей прибыли, зафиксированной многонациональными компаниями за пределами страны их штаб-квартиры. Потери доходов от корпоративного налога, вызванные этим перемещением, значительны и эквивалентны почти 10 % доходов от корпоративного налога, собранного во всем мире. 40 % прибыли перемещаются американскими многонациональными компаниями. Наибольший ущерб в связи с уклонением от уплаты корпоративного налога получают страны континентальной Европы. Пока не наблюдается заметного эффекта от реализованных мер проекта BEPS и появляются новые формы агрессивной налоговой конкуренции.

На основе исследований Налоговой обсерватории ЕС можно выделить ряд тенденций в области уклонения от уплаты налогов в мире:

- уклонение от уплаты налогов со стороны состоятельных лиц сократилось примерно в 3 раза за последние 10 лет благодаря развитию автоматического обмена банковской информацией;
- мировые доходы от введения глобального минимального корпоративного налога в размере 15 % для транснациональных корпораций оказались в 2 раза меньше запланированных из-за использования корпорациями налоговых лазеек;
- уклонение от уплаты налогов, включая минимизацию налогов на границе законности, все чаще происходит внутри страны: миллиардеры имеют эффективные налоговые ставки, эквивалентные 0–0,5 % от их богатства, используя подставные (холдинговые) компании для избежания подоходного налога на дивиденды.⁶

Для борьбы с уклонением от уплаты налогов в мире предлагается как повышать ставки, так и усиливать меры налогового контроля, вплоть до довольно инновационных для современных налоговых систем: глобальный минимальный налог на богатство физических лиц; повышенное налогообложение лиц при изменении юрисдикции на низконалоговую; создание глобального реестра активов и усиление требований к бенефициарному владению; одностороннее взыскание налогов в случае отсутствия международных соглашений и др. Эксперты Налоговой обсерватории ЕС призывают страны к проактивной интерпретации общих правил противодействия налоговым злоупотреблениям.

В современной России выбран иной вектор противодействия уклонению от уплаты налогов: снижение тяжести налоговых преступлений, их декриминализация, проведение налоговых амнистий и стимулирование возврата российского бизнеса на территории САР. Так, с 2023 г. в очередной раз были снижены максимальные сроки наказания в виде лишения свободы за совершение преступлений, предусмотренных статьями 199, 199.1, 199.2 и 199.4 УК РФ, что привело к их квалификации как преступлений средней тяжести, и снижению сроков давности привлечения к уголовной ответственности. Теперь из всех стран Евразийской группы по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма (ЕАГ) в современной России установлена самая низкая уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений. Для сравнения максимальный срок лишения свободы в России — до

⁶ Alstadsæter A. Global Tax Evasion Report 2024 / A. Alstadsæter, S. Godar, P. Nicolaidis, G. Zucman // EU Tax Observatory. — 2024. — URL: https://www.taxobservatory.eu/www-site/uploads/2023/10/global_tax_evasion_report_24.pdf

5 лет, в Казахстане и Таджикистане — до 8 лет, в Китае — свыше 10 лет, в Беларуси — до 12 лет. Более того, в России уголовная ответственность может быть погашена в случае уплаты в полном объеме недоимки, пеней и штрафов.⁷

С 2024 г. также повышены на 25–50 % максимальные пороги привлечения к ответственности в отношении:

- уклонения организации от уплаты налогов (ст. 199) и неисполнения обязанностей налогового агента (199.1): крупного до 18 750 тыс. рублей, особо крупного до 56 250 тыс. рублей;
- уклонения от уплаты страховых взносов на травматизм: физических лиц — крупного до 2 250 тыс. руб., особо крупного — до 11 250 тыс. руб. (ст. 199.3 УК РФ); организаций — крупного до 7,5 млн руб., особо крупного размера — до 37,5 млн руб. (ст. 199.4 УК РФ);⁸
- воспрепятствования взысканию налогов, сборов, страховых взносов путем сокрытия денежных средств (имущества) организации или ИП: крупного до 3,5 млн руб., особо крупного размера до 13,5 млн руб.

Это не только нивелирует инфляционный прирост доходов бизнеса и физических лиц, но и является логичным продолжением либерализации уголовной ответственности за налоговые преступления.

Следует отметить, что либерализация ответственности за уклонение от уплаты налогов отчасти вынужденное решение в целях снижения негативных последствий для российской экономики в условиях давления со стороны недружественных стран. В феврале 2023 г. Россия была включена в так называемый «черный» список третьих стран, не сотрудничающих с ЕС. На дату последнего обновления (08.10.2024 г.) он включал 11 юрисдикций вместе с РФ.⁹ В ответ летом 2023 г. российский перечень офшорных зон был увеличен до 91 наименования государств и территорий.¹⁰ ФНС России не имеет возможности напрямую обмениваться налоговыми данными с указанными странами, что существенно ухудшает прозрачность владения российскими лицами активами за рубежом. В этих условиях усиление ответственности за уклонение от уплаты налогов может быть применено только к физическим лицам и бизнесу внутри страны, что в свою очередь может усложнить еще больше их деятельность в условиях проблем, вызванных влиянием санкций.

Кроме того, мобилизационная экономика требует повышения налоговой нагрузки: вводятся новые налоги (налог на сверхприбыль), повышаются ставки (прогрессивная шкала по НДФЛ), отменяются льготы (0 % по налогу на прибыль для IT сектора и др.). И хотя эти меры реализуются довольно точно, общий рост налогового бремени наблюдается. Рост налоговых изъятий как правило сопряженный с эквивалентным приростом сумм уклонения, а также около

⁷ Федеральный закон от 18.03.2023 № 78-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации».

⁸ Федеральный закон от 06.04.2024 № 79-ФЗ «О внесении изменений в Уголовный кодекс РФ и Уголовно-процессуальный кодекс РФ».

⁹ EU. Common EU list of third country jurisdictions for tax purposes. Режим доступа — URL: https://taxation-customs.ec.europa.eu/common-eu-list-third-country-jurisdictions-tax-purposes_en (дата обращения: 17.04.2024). (дата обращения 20.06.2025).

¹⁰ Приказ Минфина России от 05.06.2023 № 86н «Об утверждении Перечня государств и территорий, предоставляющих льготный налоговый режим налогообложения и (или) не предусматривающих раскрытия и предоставления информации при проведении финансовых операций (офшорные зоны)» (Зарегистрировано в Минюсте России 15.06.2023 № 73846).

двухзначная инфляция последних лет, отчасти обуславливают повышение предельных сумм крупного и особо крупного размера по налоговым преступлениям. При этом задача государства, во-первых, сохранить бизнес внутри страны, даже в условиях роста налоговой нагрузки, усиления валютного контроля и негативного влияния санкций. Во-вторых, в отношении российского бизнеса, осуществлявшего деятельность через офшорные зоны, — предоставить возможность переезда в российские САР, а не в иные налоговые гавани мира.

Рассмотрим динамику зарегистрированных и раскрытых налоговых преступлений по данным МВД России (табл. 1).

Таблица 1

Динамика показателей количества налоговых преступлений в Российской Федерации в 2017–2023 гг., ед.

Показатель	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	Темп роста, %
Зарегистрировано налоговых преступлений	8 654	7 630	4 503	4 872	5 543	5 264	4 935	57,03
Доля налоговых преступлений в общем количестве зарегистрированных преступлений, %	8,24	6,97	4,29	4,62	4,71	4,72	4,69	—
Раскрыто налоговых преступлений	3 760	3 271	3 397	2 996	3 321	3 546	3 400	90,43
Доля раскрытых налоговых преступлений в общем количестве расследуемых налоговых преступлений, %	43,45	42,87	75,44	61,49	59,91	67,36	68,90	—
в т. ч.								
направлены в суд	—	—	—	—	1 673	2 151	1 891	—
не раскрыто	—	—	946	1 530	1 447	1 507	898	—

Составлено автором по данным¹¹

Как видно по данным таблицы 1 за анализируемый период в России прослеживается явный тренд на сокращение количества зарегистрированных налоговых преступлений как в абсолютном количестве, так и в % к общему итогу практически вдвое. Динамика количества раскрытых преступлений рваная, но в целом доля раскрытых преступлений увеличивается до 69 %. Однако, очевидно, что это недостаточный уровень раскрытия, который вполне может быть результатом снижения тяжести налоговых преступлений, а вместе с ней и снижения интереса к данной категории преступлений со стороны сотрудников правоохранительных органов.

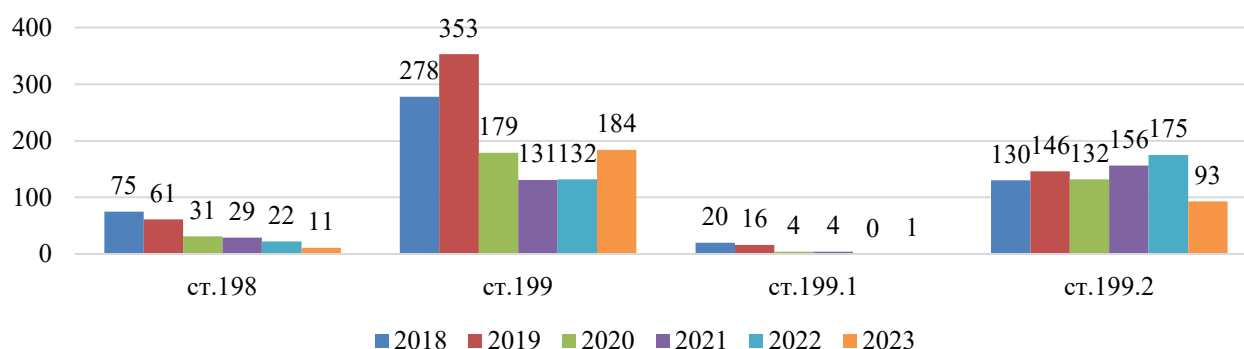


Рисунок 1. Количество обвинительных приговоров по уголовным делам по уклонению от уплаты налогов и сборов, ед. (составлено автором на основе¹²)

¹¹ МВД РФ. Режим доступа — URL: <https://мвд.рф/reports/5/> (дата обращения 20.06.2025).

¹² Судебная статистика РФ. Режим доступа — URL: <https://stat.ани-прсcc.рф> (дата обращения 20.06.2025)

По количеству обвинительных приговоров по налоговым преступлениям лидируют ст. 199 (ч. 2) УК РФ — Уклонение от уплаты налогов и страховых взносов организацией в особо крупном размере и/или группой лиц по предварительному сговору; а также 199.2 УК РФ — сокрытие имущества организации или ИП от взыскания налогов, сборов, взносов (рис. 1).

По данным рисунка 1 очевидно, что только по статье 199.2 можно сделать вывод о поступательном росте числа приговоров по сокрытию имущества от взыскания в 2018–2022 гг. По другим составам налоговых преступлений за период 2018–2022 гг. количество обвинительных приговоров сокращалось. Это вызвано как уменьшением общего количества зарегистрированных налоговых преступлений и доли раскрытых преступлений, так и либерализацией ответственности за их совершение.

По оценкам стран-участников ЕАГ чаще всего плательщики уклоняются от НДС, налога на прибыль организаций и НДФЛ, а в России еще и от НДС. При этом неуплата НДС наносит наибольший ущерб государству. В РФ данный факт подтверждается получившим широкое распространение сбытом подложных счетов-фактур и налоговых деклараций, составленных на подставные организации. Их предоставление в налоговые органы позволяет недобросовестным налогоплательщикам создавать видимость осуществления законной деятельности для получения налоговых вычетов, а преступникам, подделывающим налоговые документы — незаконное вознаграждение в виде 2–3 % от суммы фиктивно подтвержденных налоговых вычетов. Для пресечения данной схемы в ноябре 2024 г. Уголовный кодекс РФ дополнен статьей 173.3. «Организация деятельности по представлению в налоговые органы РФ и (или) сбыту заведомо подложных счетов-фактур и (или) налоговых деклараций (расчетов)».¹³ Преступление признано тяжким с максимальным сроком лишения свободы до семи лет. Таким образом, либерализация уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов сопровождается усилением ответственности за содействие в уклонении от уплаты.

Следует также отметить, что в связи с либерализацией ответственности за налоговые преступления роль противодействия отмыванию доходов, полученных от них, существенно усиливается. Во-первых, если налогоплательщик, совершив налоговое преступление, не предпринял действий по отмыванию преступных доходов, наказание вполне может быть более щадящим, позволяющим компенсировать потери бюджету и сохранить бизнес. Во-вторых, при невозможности полного исключения налоговых преступлений из практики хозяйствования, необходимо ликвидировать возможности отмывания полученных от них доходов. Если это не сведет к минимуму мотивацию преступников, то хотя бы усложнит их задачу и тем самым повысит риски быть уличенными в противоправных деяниях. На фоне декриминализации уклонения от уплаты налогов тяжесть преступлений по отмыванию доходов высока и ответственность не может быть погашена путем возмещения материального ущерба.

Согласно данным отчета о Национальной оценке рисков отмывания доходов, полученных преступным путем, в РФ уклонение от уплаты налогов занимает примерно 0,1 % от количества совершаемых преступлений и порядка 12 % от размера материального ущерба.¹⁴ Столь не эквивалентная пропорция как раз и объясняется, с одной стороны, декриминализацией налоговых преступлений (количество выявленных преступлений не велико в общей массе), с другой стороны, существенностью материального ущерба в расчете на каждое преступление (доля в материальном ущербе в 120 раз превышает долю в количестве).

¹³ Федеральный закон от 23.11.2024 № 406-ФЗ "О внесении изменений в Уголовный кодекс Российской Федерации и статьи 28.1 и 151 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации".

¹⁴ Национальная оценка рисков легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем. Публичный отчет. РФ. 2022. Режим доступа: https://cbr.ru/Content/Document/File/143918/national_legalization_risk_assessment_report.pdf (дата обращения 20.06.2025).

Более высокие риски отмывания денег присущи уклонению от уплаты налогов и сборов в рамках Евразийского пространства. В 2022 г. уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей, другие налоговые преступления (в том числе манипулирование (мошенничество) с НДС) было отнесено к наиболее актуальным угрозам отмывания денег на уровне Евразийского региона.¹⁵ Это обуславливает необходимость объединения усилий стран ЕАГ в противодействии транснациональному уклонению от уплаты налогов и отмыванию преступных доходов.

Заключение

В условиях современных вызовов и угроз национальной экономической безопасности борьба с уклонением от уплаты налогов должна быть согласованна с мерами по противодействию легализации доходов, полученных преступным путем. Взаимосвязь и различия содержания деятельности по уклонению от уплаты налогов и отмыванию преступных доходов обуславливают следующие особенности противодействия им:

1. Базовым условием эффективности противодействия является сокращение масштабов теневой экономики.

2. Уклонение от уплаты налогов создает преступный доход, однако только при наличии умысла (прямого или косвенного) в деятельности налогоплательщика оно может рассматриваться как предикатное преступление для отмывания денег.

3. Особенности дохода от налоговых преступлений (некриминальный характер, изначально собственность налогоплательщика, смешение с легальными фондами, использование в обычном режиме) оказывают влияние на фазы и модели ОД, применяемые налогоплательщиками, что усложняет:

- выявление подозрительных операций на уровне первичного мониторинга и требует применения критериев оценки налоговых рисков;
- доказывание преступлений и требует индивидуального подхода при противодействии отмыванию доходов, полученных от разных форм уклонения от уплаты налогов и видов налоговых преступлений.

4. При данном характере налогового преступления для идентификации действий по отмыванию преступных доходов может быть применена циклическая модель ОД.

5. При противодействии необходимо учитывать различия между содержанием деятельности по уклонению от уплаты налогов и отмыванию преступных доходов, так как совершение налогового преступления может не сопровождаться действиями по отмыванию полученного преступного дохода.

Совместные усилия стран по противодействию размыванию налоговой базы не столь результативны, как планировались, в связи с использованием транснациональными компаниями и богатыми гражданами обновленных схем уклонения и размывания на фоне геополитических разногласий, неправомерно используемых для введения санкционных режимов, а также исключения ряда стран из международного обмена налоговыми данными. В зарубежных странах предлагается как повышать ставки, так и усиливать меры налогового контроля, вплоть до довольно инновационных для современных налоговых систем.

¹⁵ ЕАГ. Оценка рисков ОД/ФТ в Евразийском регионе. Итоги первого раунда (оценка наблюдаемых механизмов (способов) ОД/ФТ). Резюме. Режим доступа: https://eurasiangroup.org/files/uploads/files/Резюме_POP.pdf (дата обращения 20.06.2025).

В России обеспечение национальной экономической безопасности в условиях санкций требует создания благоприятных налоговых условий для возврата бизнеса из офшоров, его сохранения и развития внутри страны при увеличении общего уровня налоговой нагрузки, требуемого для поддержания мобилизационной экономики. Сокращается доля зарегистрированных налоговых преступлений и количество обвинительных приговоров при повышении уровня раскрываемости. В связи с этим проводимая политика либерализации уголовной ответственности в условиях совершенствования практики применения риск-ориентированного подхода и современных технологий налогового администрирования, является оправданной. Она позволяет сохранять добросовестный бизнес при условии возмещения ущерба от нарушения налогового законодательства. При этом тяжкая уголовная ответственность за сопутствующие деяния (подделку документов и пр.) и отмывание денег от налоговых преступлений позволяет усилить наказание в отношении лиц, осознанно создающих своими действиями угрозы для национальной экономической безопасности. Эффективность такого подхода зависит от взаимодействия ФНС России и Росфинмониторинга. При доработке юридических норм и их правоприменения необходимо учитывать обозначенные в статье особенности противодействия уклонению от уплаты налогов как угрозе легализации доходов, полученных преступным путем.

ЛИТЕРАТУРА

1. Kemsley D. Tax evasion savings versus unlawful predicate proceeds: a substance-based approach / D. Kemsley, S.A. Kemsley — DOI: 10.1108/JMLC-12-2023-0196 // Journal of Money Laundering Control. — 2024. — Т. 27, № 4. — С. 647–657.
2. Rovera C. The Fight Against Money Laundering and Tax Evasion / C. Rovera — DOI: 10.1007/978-3-031-22148-4_4 // Ethics in Banking. Sustainable Finance. — Cham: Springer, 2022. — С. 55–87.
3. Федотов Д.Ю. Вклад уклонения от уплаты налогов в увеличение масштабов теневой экономики / Д.Ю. Федотов, Е.Н. Орлова // Финансовый бизнес. — 2015. — № 4(177). — С. 26–32. — EDN: UCDGVR.
4. Кувалдина Т.Б. Налоговые преступления как угроза экономической безопасности России / Т.Б. Кувалдина, В.Е. Шляк // Инновационная экономика и общество. — 2024. — № 1(43). — С. 62–71. — EDN: NMHKML.
5. Дадалко В.А. Влияние легализации криминальных доходов на экономическую безопасность государства / В.А. Дадалко, Т.С. Зубарев — DOI: 10.24891/ni.14.4.688 // Национальные интересы: приоритеты и безопасность. — 2018. — Т. 14, № 4(361). — С. 688–697 — EDN: YVLVDW.
6. Соломатина Е.А. Теоретические и практические вопросы уголовного преследования за легализацию денежных средств, приобретенных в результате совершения налоговых преступлений / Е.А. Соломатина, А.В. Троцанович // Обеспечение прав и законных интересов граждан в деятельности органов предварительного расследования: Сборник статей Межведомственного круглого стола и Всероссийского круглого стола, Орёл, 19 октября 2016 года / Редколлегия: А.В. Булыжкин [и др.]. — Орёл: Орловский юридический институт МВД России, 2017. — С. 218–223. — EDN: YLAJWN.
7. Хомицкий Е.В. Уклонение от уплаты налогов как составляющая легализации незаконных доходов / Е.В. Хомицкий // Экономический журнал. — 2010. — № 4(20). — С. 53–57. — EDN: NBHPWB.

8. Харламова А.А. К вопросу об ответственности за легализацию (отмывание) денежных средств или иного имущества / А.А. Харламова — DOI: 10.12737/10725. // Журнал российского права. — 2015. — № 5(221). — С. 93–100 — EDN: TUDWYL.
9. Филатова М.А. Предмет преступления, предусмотренный статьями 174, 174.1 УК РФ / М.А. Филатова // Актуальные проблемы российского права. — 2013. — № 10(35). — С. 1283–1290. — EDN: RCXDYF.
10. Фирсов В.В. Уголовная ответственность за легализацию (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем в результате уклонения от уплаты налогов / В.В. Фирсов // Евразийская интеграция: экономика, право, политика. — 2017. — № 2(22). — С. 57–61.
11. Гладыч Н.В. Налоговые преступления в киберпространстве: проблемы квалификации / Н.В. Гладыч — DOI: 10.34670/AR.2021.95.14.004. // Вопросы российского и международного права. — 2021. — Т. 11, № 11А. — С. 149–155 — EDN: IRROFU.
12. Верещагин С.Г. Политика государства по борьбе с теневой экономикой, уклонением от уплаты налогов и противодействию легализации «грязных денег» / С.Г. Верещагин // Бизнес в законе. — 2006. — № 3-4. — С. 38–55. — EDN: JWQGER.

Koroleva Lyudmila Pavlovna

Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia

E-mail: LPKoroleva@fa.ru

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-8375-8524>

RSCI: https://elibrary.ru/author_items.asp?authorid=619889

Tax evasion and money laundering: interrelation and features of counteraction

Abstract. Tax evasion can both accompany the legalization of proceeds from criminal activity in the shadow economy and be a predicate crime. The objective of the study is to determine the specifics of combating tax evasion and fees through the prism of the relationship with the legalization of criminal proceeds in theory and practice. The article defines the specifics of a tax benefit as a form of criminal income: non-criminal nature, taxpayer ownership, mixing with legal funds, and use in the normal mode. The differences between tax evasion and money laundering operations are revealed. Taking this into account, the specifics of combating tax evasion as a threat to the legalization of criminal income in the form of a tax benefit are determined. According to the requirements of the Financial Action Task Force on Money Laundering, tax evasion is recognized as a money laundering threat in most countries of the world. The severity of the threat in the world is confirmed by the large scale of damage from the erosion of the tax base by transnational companies and tax minimization of the rich part of the population, according to the EU Tax Observatory for 2022. In Russia in 2017–2023. the number of registered tax crimes and convictions was decreasing against the background of increasing detection rates. It was concluded that the current policy of decriminalization of tax crimes is necessary to ensure national economic security and is justified in the presence of severe liability for money laundering and other related crimes. At the same time, it is necessary to refine legal norms and effectively enforce them, taking into account the designated features of combating tax evasion as a threat to the legalization of criminal proceeds.

Keywords: tax evasion; tax crime; money laundering; threat; economic security; combating the legalization of criminal proceeds; tax benefit