

УДК 34

DOI: 10.34670/AR.2021.95.14.004

Налоговые преступления в киберпространстве: проблемы квалификации

Гладыч Наталья Васильевна

Аспирантка,
Уральский государственный юридический университет,
620137, Российская Федерация, Екатеринбург,
ул. Комсомольская, 21;
e-mail: gladych@mail.ru

Аннотация

В настоящей статье рассматриваются вопросы квалификации налоговых преступлений с позиции их совершения в киберпространстве. Отмечается, что налоговые преступления можно квалифицировать как основное преступление, связанное с отмыванием денег. В частности, в силу совершения таких преступлений в специфической среде и то, что налоговые правонарушения сегодня являются частью глобального масштаба возникают сложности с квалификацией такого рода преступлений. Сделан вывод, что способность налогоплательщиков скрывать свои доходы и активы от государства усиливается за счет того, что кибертехнологии позволяют упрощать перевод прибыли с помощью трансфертного ценообразования, размещения нематериальных активов в юрисдикциях с низким налогообложением, перераспределения внутригруппового долга, заключения отвлекающих договоров, корпоративных инверсий и отсрочки уплаты налогов. Кибертехнологии облегчают частным лицам и компаниям использование глобальных цепочек поставок как для размещения доходов в налоговых убежищах, так и для уклонения от уплаты налогов путем отмывания денег. Что требует формирования адекватного уголовно-правового механизма противодействия подобного рода деяниям.

Для цитирования в научных исследованиях

Гладыч Н.В. Налоговые преступления в киберпространстве: проблемы квалификации // Вопросы российского и международного права. 2021. Том 11. № 11А. С. 149-155. DOI: 10.34670/AR.2021.95.14.004

Ключевые слова

Налоги, налогообложение, налоговые преступления, киберпространство, киберпреступление, уголовная ответственность, квалификация преступлений.

Введение

История уклонения от уплаты налогов, вероятно, восходит к тому же периоду, что и налогообложение. Как свидетельствуют источники, уклонение от уплаты налогов в значительной степени способствовало кризису Римской империи в 5 году до н.э. [Williams, Friell, 1999], поскольку доходы, необходимые для поддержки военных преступлений, когда напали гунны, были недоступны. Более сложные формы уклонения уже были разработаны в Османской империи, когда местные дворяне создали форму «трастов», пожертвовав свои земли религиозным фондам (вакифам), чтобы избежать налогообложения, введенного султаном [Burg, 2004]. Методы и приемы уклонения не только совершенствовались, но и становились все более и более изощренными. В частности, к концу 19 века швейцарские банкиры поняли, что повышение налоговых ставок по всей Европе дало им возможность привлечь эти деньги для укрепления своего финансового сектора [Gordon, 2016]. Эти достижения заложили бы основу для сегодняшнего отмывания денег, хотя в то время правовой концепции отмывания денег не существовало. Преступники в то время просто покидали место, где они совершали свои преступления, забирая с собой деньги и вкладывая их в другое место, так как никто никогда не спрашивал, откуда они взялись [Gelemerova, 2011].

Основная часть

Уклонение от уплаты налогов стало преступлением, заслуживающим наказания, только в начале 20-го века, когда, как известно, Аль Капоне преследовался как лицо, уклоняющееся от уплаты налогов, а не как мафиози. Интересно, что термин «отмывание денег» как инвестирование неправомерно полученных доходов от преступлений в законную экономику обязан своим появлением Аль Капоне благодаря развитию его бизнеса, требующего больших денежных средств, для сокрытия своих доходов от незаконной продажи алкоголя [Unger, Van der Linde, 2013].

Уклонение от уплаты налогов и отмывание денег в прошлом были взаимосвязаны, однако для того чтобы соединить их в настоящем, потребовалось достаточно много времени. Уклонение от уплаты налогов и отмывание денег снова будут признаны взаимосвязанными преступлениями в 1996 году, когда МВФ было отмечено, что совершенствование систем сбора налогов и борьбы с отмыванием идет «рука об руку», поскольку незаконные доходы, как правило, также подвержены уклонению от уплаты налогов [Sheptycki, 2000, 135].

Регулирование отмывания денег усилилось наравне с самим преступлением, первоначально в США и других национальных законодательствах, а вскоре и в международных правовых актах по борьбе с отмыванием денег. В США это началось с Закона о банковской тайне 1970 года, хотя требования этого законодательства не применялись до середины 80-х годов. По мере роста усилий по борьбе с отмыванием денег росло и двустороннее и многостороннее регулирование отмывания денег. В конце концов, глобализация преступлений также требует глобальных решений. Первоначально через договоры о взаимной правовой помощи, а затем через наиболее узнаваемую форму многостороннего закона о борьбе с отмыванием денег – Целевую группу по финансовым мероприятиям (ФАТФ). Отмывание денег было впервые криминализовано в 1986 году в США на основании Закона о борьбе с отмыванием денег 1986 года, поэтому оно является относительно новой формой преступления.

Группа семи и другие приглашенные страны инициировали создание ФАТФ в 1989 году во

время 5-го экономического саммита Группы 73. Созданный в качестве межправительственного органа для установления мировых стандартов по борьбе с отмыванием денег, он выпустил свой первый набор рекомендаций в 1990 году. 40 рекомендаций вскоре стали международным стандартом борьбы с отмыванием денег, и страны, которые не выполнили их, были внесены в черный список. Эти рекомендации сформулированы в форме закона о защите прав; следовательно, они предоставляют отдельным юрисдикциям достаточную гибкость для адаптации своей правовой базы в соответствии с международными стандартами и своими собственными потребностями. Рекомендации ФАТФ и их мягкий характер также позволяют сотрудничать с негосударственными субъектами, такими как банки и другие финансовые учреждения.

В настоящее время фактически налоговые преступления можно квалифицировать как основное преступление, связанное с отмыванием денег. При этом методы и приемы отмывания денег часто обратно пропорциональны налоговым преступлениям. Так, в случае отмывания важным является представление оправдательных документов, а неплательщик налогов не хочет представлять такие свидетельства; в случае совершения махинаций с налогами по декларации показывается меньший доход, в то время как при отмывании денег преступники стремятся показать больший доход и больше прибыли. Чтобы понять этот процесс, крайне важно понять одну ключевую концепцию в борьбе с отмыванием денег – концепцию предикатных преступлений. Концепция предикатных преступлений заимствована из американского законодательства, как и другие достижения в законодательстве об отмывании денег: «предикатное преступление – это основное уголовное преступление, которое приводит к преступным доходам, которые являются предметом обвинения при отмывании денег» [Bell, 2003, 137].

Возможно, ключевой областью проблемы было признание таковым налоговых правонарушений, особенно совершаемых в киберпространстве. Сложность заключается главным образом в традиционном подходе, который предполагает, что страны не должны применять налоговое законодательство других стран; однако, учитывая, что налоговые правонарушения сегодня являются частью глобального масштаба, этот принцип представляется сложным для применения. Это особенно значимо с учетом того, что налоговые правонарушения во многих странах являются «лазейкой» в их законодательстве об отмывании денег.

В существующих в Уголовном кодексе РФ статьях закреплены составы преступления, связанные с сокрытием денежных средств или иных активов, выступающими объектами налогообложения для юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ст. 199.2). Кроме того, закреплены и положения, определяющие уголовную ответственность за неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1). Однако следует указать, что в составе указанных преступлений отсутствуют признаки налоговых преступлений, которые могут быть совершены в киберпространстве.

Несмотря на то, что Интернет является средством обмена информацией в режиме реального времени и в масштабе, часто он используется не по назначению несколькими способами. Среди множества финансовых преступлений, совершаемых в киберпространстве, отмывание денег и, соответственно, налоговые преступления, приобретают особую актуальность вследствие значительных размеров их распространения и разнообразных методов, используемых в Интернете для легализации незаконно полученных доходов. Кроме того, появление Интернета вызвало озабоченность по поводу конфиденциальности пользователей, и отчасти в ответ на это

были разработаны различные способы криптографии для защиты личной информации, из которых «криптография с открытым ключом» является наиболее заметной. В принципе, криптография с открытым ключом делает содержание передаваемой информации скрытым для всех, кто находится за пределами определенной системы. Так, эта технология лежит в основе разработки технологии блокчейн и, благодаря ей, систем криптовалют, которые часто рассматриваются как средство поощрение деятельности по уклонению от уплаты налогов путем сокрытия имен лиц, участвующих в незаконных операциях, таких как отмывание денег. Тем не менее, существуют также потенциальные возможности использования этой технологии в правоприменительной деятельности.

С другой стороны, электронный перевод средств, в том числе с использованием криптовалют, делает сокрытие средств в оффшорах намного проще, чем когда требовалось фактическое физическое перемещение денежных средств и других активов. Кибертехнологии также облегчают для физических лиц в одной стране управление своими оффшорными счетами даже без необходимости физического присутствия в оффшоре.

Более значительная технологическая угроза налоговым поступлениям возникает по причине использование агрессивной налоговой практики, что позволяет частным лицам и особенно компаниям переводить налогооблагаемую прибыль из юрисдикций с высокими налогами в юрисдикции с низкими налогами. Многие из этих стратегий используют возможности киберпространства для внедрения и отслеживания систем трансфертного ценообразования, которые позволяют перераспределять прибыль. Существуют также новые методы, которые возникли благодаря мобильности, создаваемой киберпространством. Эта мобильность отражается в способности компаний минимизировать свои налоговые обязательства, размещая в разных юрисдикциях нематериальные активы бизнеса, пользователей, серверы и даже бизнес-функции с целью перевода доходов в страны с низким уровнем налогообложения.

Большинство технологических изменений начинаются с «оцифровки» или преобразования хранилищ информации в определенный элемент киберпространства. Действительно, с интеграцией оцифровки в большинство аспектов повседневной жизни, часто называемой «цифровизацией», появилось множество дополнительных технологических инноваций, создающих то, что Р. Гордон назвал «третьей промышленной революцией» [Gordon, 2016]. Эти технологические инновации в значительной степени обусловили расширение использования электронных «наличных», электронной торговли, технологии блокчейна, цепочек поставок, одноранговых сетей и т.д. Каждое из этих кибердостижений в определенной степени способствовало и противоправным проявлениям в сфере налогообложения.

Так, наличные деньги уже давно являются традиционным средством ведения экономических транзакций, которое облегчает уклонение от уплаты налогов: отслеживание наличных денег практически невозможно. Однако наличные деньги вытесняются кредитными картами, дебетовыми картами и платежными приложениями для смартфонов, все из которых оставляют электронный след. Тем не менее, использование в киберпространстве подставных лиц, обезличивание и иных технологий, позволяет преступникам совершать электронные транзакции, нарушающие налоговое законодательство. Особо это может проявляться в области электронной торговли, которая в настоящее время получила значительное распространение почти во всех развитых странах.

Особое место занимает технология блокчейна, которая основана на списке записей («блоков»), образуя открытую «распределенную книгу», которая может записывать транзакции

между двумя сторонами проверяемым, постоянным и неизменяемым способом. Существует четыре основные характеристики блокчейна: отсутствие посредничества, псевдоперсонализированность, устойчивость к несанкционированному доступу и автономность. Блокчейны используются во многих областях, но одной из наиболее заметных является разработка «криптовалют», цифрового актива, который обычно используется в качестве децентрализованного средства обмена.

Блокчейн – это децентрализованная квазифинансовая система, которая регистрирует передачу прав собственности и стоимости без необходимости в каком-либо посреднике. Таким образом, блокчейн обеспечивает способ выполнения транзакций, для которых традиционно требовалась третья сторона. Действительно, договорные соглашения могут быть запрограммированы в блокчейн и автоматически выполняться при наступлении иницилирующего события (например, «умные контракты»). Поскольку исполнение контракта децентрализовано, ни сторона контракта, ни третья сторона, такая как государство, не могут предотвратить исполнение. Очевидно, что законное использование этой технологии приносит пользу отдельным лицам. Однако эта технология также создает проблемы для налоговых органов, поскольку блокчейн может облегчать переводы способами, которые в значительной степени скрыты от властей, из-за нескольких основных его.

Другой кибертехнологией, способной оказать особое влияние на исполнение налоговых обязательств является «цепочки поставок как система людей, видов деятельности, информация, ресурсов и организаций, которые перемещают продукт (или услугу) от «поставщика» (все более многонациональные или транснациональные компании) для потребителя. В частности, глобальные предприятия обладают значительной гибкостью в выборе места размещения своего «производства», чтобы они могли распространять «производство» в нескольких географических точках. Например, компания может разрабатывать продукт в нескольких юрисдикциях; приобретать материалы у нескольких юрисдикции; производить продукт в нескольких юрисдикциях; собирать продукт в нескольких юрисдикции; и продавать продукт в нескольких юрисдикциях. Кроме того, такая компания имеет значительную свободу действий для манипулирования ценами, чтобы минимизировать свои налоговые обязательства с помощью трансфертного ценообразования. В результате связь между связующим звеном (или налогооблагаемым присутствием) и фактическим физическим присутствием в юрисдикции стала все более призрачной, что делает измерение, идентификацию и назначение налогооблагаемой базы все более сложной задачей для государства.

Особое место в киберпространстве занимают так называемые «одноранговые (P2P) сети». Покупатели и продавцы все чаще принимают непосредственное участие в транзакции через цифровую платформу, с помощью которой сопоставляются поставщики и потребители. Каждое рабочее задание сродни выполнению индивидуального «блока» посредством краткосрочных отношений с клиентом, и работник-исполнитель, по сути, становится независимым подрядчиком или продавцом. Некоторые недавние примеры включают в себя поездки (Uber, Lyft), совместное использование жилья (Airbnb, HomeAway), продажи P2P (eBay, Etsy) и ряд иных сервисов. Эти сети трансформируют традиционные отношения между поставщиками и потребителями, но не создали ее действенной системы налогообложения. Что позволяет подобного рода компаниям находиться вне действующей системы налогообложения государства.

Заключение

Следовательно, способность налогоплательщиков скрывать свои доходы и активы от государства усиливается за счет того, что кибертехнологии позволяют упрощать перевод прибыли с помощью трансфертного ценообразования, размещения нематериальных активов в юрисдикциях с низким налогообложением, перераспределения внутригруппового долга, заключения отвлекающих договоров, корпоративных инверсий и отсрочки уплаты налогов. Кибертехнологии также облегчают частным лицам и компаниям использование глобальных цепочек поставок как для размещения доходов в налоговых убежищах, так и для уклонения от уплаты налогов путем отмывания денег. Блокчейн также рассматривается как облегчающая отмывание денег технология, хотя все чаще считается, что предполагаемая анонимность блокчейнов может быть несколько завышена. Наконец, растущее использование P2P транзакций, многие из которых включают «независимых подрядчиков» и «неформальный сектор», на самом деле могут облегчить участникам возможность скрывать эти транзакции от налоговых органов, учитывая относительно небольшой финансовый размер этих налогоплательщиков вместе с отсутствием электронного следа для многих P2P-транзакций. В результате, представляется вероятным, что некоторые формы уклонения от уплаты налогов и отмывания денег в киберпространстве на самом деле станут более легкими и распространенными, что требует формирования адекватного уголовно-правового механизма противодействия подобного рода деяниям.

Библиография

1. Уголовный кодекс Российской Федерации.
2. Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» от 28.06.2013 № 134-ФЗ.
3. Bell R.E. Abolishing the concept of 'predicate offence' // *Journal of Money Laundering Control*. 2003. Vol. 6. Is. 2. P. 137-140.
4. Burg D.F. *A world history of tax rebellions: An encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. Routledge, 2004. 538 p.
5. Gelemerova L. *The Anti-money Laundering Systems in the Context of Globalisation: A Panopticon Built on Quicksand?* Nijmegen: Wolf Legal Publishers, 2011. 320 p.
6. Gordon R.J. *The Rise and Fall of American Growth: The U.S. Standard of Living since the Civil War*. Princeton, 2016. 785 p.
7. Guex S. The origins of the Swiss banking secrecy law and its repercussions for Swiss federal policy // *Business History Review*. 2000. № 74(2). P. 237-266.
8. Sheptycki J. Policing the virtual laundrette // *Issues in Transnational Policing*. London, 2000. P. 134-176.
9. Unger B., Van der Linde D. (eds). *Research handbook on money laundering*. Edward Elgar Publishing, 2013. 520 p.
10. Williams S., Friell J.G.P. *The Rome that did not fall: The survival of the East in the fifth century*. London: Routledge, 1999. 296 p.

Tax crimes in cyberspace: problems of qualification

Natal'ya V. Gladych

Postgraduate,
Ural State Law University,
620137, 21, Komsomol'skaya str., Yekaterinburg, Russian Federation;
e-mail: gladych@mail.ru

Natal'ya V. Gladych

Abstract

The research presented in this article examines the classification of tax crimes from the perspective of their commission in cyberspace. It is noted that tax crimes can be classified as the main crime related to money laundering. In particular, due to the commission of such crimes in a specific environment and the fact that tax offenses today are part of a global scale, difficulties arise with the qualification of such crimes. It is concluded that the ability of taxpayers to hide their income and assets from the state is enhanced by the fact that cyber technologies make it possible to simplify the transfer of profits using transfer pricing, the placement of intangible assets in jurisdictions with low taxation, the redistribution of intragroup debt, the conclusion of distracting contracts, corporate inversions and deferral payment of taxes. Cyber technology makes it easier for individuals and companies to use global supply chains to both place revenues in tax havens and to evade taxes through money laundering. The author of the paper concludes that some forms of tax evasion and money laundering in cyberspace will actually become easier and more widespread, which requires the formation of an adequate criminal law mechanism to counteract such acts.

For citation

Gładych N.V. (2021) Nalogovye prestupleniya v kiberprostranstve: problemy kvalifikatsii [Tax crimes in cyberspace: problems of qualification]. *Voprosy rossiiskogo i mezhdunarodnogo prava* [Matters of Russian and International Law], 11 (11A), pp. 149-155. DOI: 10.34670/AR.2021.95.14.004

Keywords

Taxes, taxation, tax crimes, cyberspace, cybercrime, criminal liability, qualification of crimes.

References

1. Bell R.E (2003) Abolishing the concept of 'predicate offence. *Journal of Money Laundering Control*, 6, 2, pp. 137-140.
2. Burg D.F. (2004) *A world history of tax rebellions: An encyclopedia of tax rebels, revolts, and riots from antiquity to the present*. Routledge.
3. *Federal'nyi zakon «O vnesenii izmenenii v otdel'nye zakonodatel'nye akty Rossiiskoi Federatsii v chasti protivodeistviya nezakonnym finansovym operatsiyam» ot 28.06.2013 № 134-FZ* [Federal Law "On Amendments to Certain Legislative Acts of the Russian Federation Regarding Countering Illegal Financial Transactions" dated 28.06.2013 No. 134-FZ.].
4. Gelemerova L. (2011) *The Anti-money Laundering Systems in the Context of Globalisation: A Panopticon Built on Quicksand?* Nijmegen: Wolf Legal Publishers.
5. Gordon R.J. (2016) *The Rise and Fall of American Growth: The U.S. Standard of Living since the Civil War*. Princeton.
6. Guex S. (2000) The origins of the Swiss banking secrecy law and its repercussions for Swiss federal policy. *Business History Review*, 74(2), pp. 237-266.
7. Sheptycki J. (2000) Policing the virtual launderette. In: *Issues in Transnational Policing*. London.
8. *Ugolovnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii* [The Criminal Code of the Russian Federation].
9. Unger B., Van der Linde D. (eds). (2013) *Research handbook on money laundering*. Edward Elgar Publishing.
10. Williams S., Friell J.G.P. (1999) *The Rome that did not fall: The survival of the East in the fifth century*. London: Routledge.