

СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ОБУСЛОВЛЕННОСТЬ ОСВОБОЖДЕНИЯ ОТ УГОЛОВНОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ

Чернов Станислав Артурович
Аспирант,
Волгоградский государственный
университет

SOCIOECONOMIC CONDITIONALITY OF DISCHARGE FROM CRIMINAL RESPONSIBILITY FOR TAX CRIMES

S. Chernov

Annotation

The present article deals with the socioeconomic grounds of legal regulation of discharge from criminal responsibility for tax crimes. It is noted that uncompromising criminal policy for tax crimes leads to such socioeconomic consequences as decrease in the number of taxpayers, diminution of budget receipts, job cuts and results in economic impoverishment of the nation. It is concluded that such government policy in tax sphere doesn't further the defence of the object protected by criminal law. The author supposes that tax crimes countermeasures should be flexible and should allow unusual state reaction for crime and it predetermines the necessity of legal regulation of discharge from criminal responsibility for tax crimes.

Keywords: tax, criminal policy, criminal responsibility, tax crimes, discharge from criminal responsibility.

Аннотация

В статье исследуются социально-экономические предпосылки законодательной регламентации освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления. В работе отмечается, что бескомпромиссная уголовно-правовая политика в отношении налоговых преступлений приводит к таким социально-экономическим последствиям, в результате которых уменьшается число налогоплательщиков, снижается доходная часть бюджета, сокращается число рабочих мест и, как следствие, происходит общее обеднение населения и спад экономики. Проведенный анализ позволяет сделать вывод, что такая политика государства в налоговой сфере не способствует должной защите объекта уголовно-правовой охраны. Автор полагает, что механизм борьбы с налоговыми преступлениями должен быть гибким, предусматривающим возможность нетипичной реакции государства на совершенное преступление, что предопределяет необходимость закрепления в уголовном законе норм, регламентирующих освобождение от уголовной ответственности за налоговые преступления.

Ключевые слова:

Налоги, уголовно-правовая политика, уголовная ответственность, налоговые преступления, освобождение от уголовной ответственности.

Современная экономика России является социально-ориентированной, в которой государство берет на себя обязательства по финансированию крупномасштабных инфраструктурных проектов, по поддержанию обороноспособности страны, по содержанию правоохранительных органов, по развитию систем здравоохранения, образования, науки, культуры и средств массовой информации, физической культуры и спорта, пенсионной системы, а главное – государство стремится к повышению уровня жизни населения страны, к созданию условий, в которых могут быть реализованы основополагающие права и интересы граждан, закрепленные в Конституции РФ.

Отмеченные обязательства предполагают несение государством существенных расходов, финансируемых за счет бюджетов всех уровней, на исполнение различных стратегических проектов и социальных программ, на выплату заработной платы работникам бюджетной сфе-

ры, на оказание поддержки нуждающимся категориям граждан. Следовательно, для надлежащего выполнения государством принятых на себя обязательств оно нуждается в постоянном пополнении бюджета, а основным источником бюджетных доходов являются налоговые платежи, удельный вес которых в консолидированном бюджете составляет не менее 80% [1, с. 93]. В этом заключается фискальная функция налогов, посредством которой обеспечиваются финансовые интересы государства.

Кроме того, налогообложение также выполняет другие социально значимые функции: стимулирующую (стимулирование развития экономики и роста производства) и социальную (справедливое распределение налогового бремени среди налогоплательщиков; обеспечение за счет налогов достойной жизни бюджетникам, пенсионерам, инвалидам и учащимся) [2, с. 4].

Как правило, все указанные выше обстоятельства, объясняющие важность налогов для исполнения госу-

дарством возложенных на него функций, авторы рассматривают как характеризующие общественную опасность налоговых преступлений [3–4]. С этим трудно не согласиться, поскольку исходя из важности налогов как инструмента обеспечения общего благосостояния народа вред, причиняемый этими преступлениями, значителен.

Однако кажущийся очевидным из этого посыла вывод о необходимости жесткой и бескомпромиссной борьбы с налоговыми преступлениями на самом деле не вполне соответствует социально-экономическим интересам страны, особенно с учетом сложившихся в настоящее время внешнеполитических условий.

Начавшийся в 2014 году экономический кризис, вызванный сложной геополитической обстановкой, неблагоприятной внешнеэкономической и внешнеполитической конъюнктурой, сопровождающийся нестабильностью национальной валюты, падением цен на энергоносители, сокращением золотовалютных резервов РФ, предопределяет невозможность реализации в полной мере запланированных государственных программ и необходимость сокращения расходов федерального бюджета (соответствующее поручение о ежегодном сокращении расходов федерального бюджета не менее чем на 5% процентов было подписано Президентом РФ в целях реализации Послания Президента РФ Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 года) [5] и придает особую значимость пополнению бюджета средствами, которые могли бы быть направлены на преодоление кризиса, модернизацию экономики и поддержание уровня жизни граждан.

С учетом изложенного, с точки зрения социально-экономических потребностей государства, а также всего общества, заинтересованного в получении гарантированных государством благ, приоритетными являются такие меры воздействия на налоговую преступность, которые бы, в первую очередь, обеспечивали пополнение бюджета.

Думается, что реализация уголовной ответственности в отношении лиц, совершивших налоговые преступления, не всегда способна побудить их к исполнению возложенной на них обязанности, а скорее наоборот, лишенный мотивации налоговый преступник вряд ли возместит бюджету причиненный ущерб.

Об этом, например, свидетельствуют данные, приводимые авторами подготовленных в период с 2004 по 2009 годов (то есть во время отсутствия в УК РФ специальных оснований освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления) диссертационных исследований. Так, К. К. Саркисов отмечает, что материальный ущерб от совершенных в 2004 году налоговых преступлений составил 75,5 млрд. рублей, однако, сумма возмещенного государству ущерба по оконченным делам о налоговых преступлениях составила лишь 8,2 млрд. рублей [6, с. 3]. Не менее убедительной видится нам статистика, представленная И. Н. Соловьевым – "предварительное изучение судебных решений по уго-

ловным делам о налоговых преступлениях показало, что суммы, поступившие в бюджет после вступления приговора в законную силу в 4–5 раз меньше сумм, фигурировавших в обвинительном заключении" [3, с. 30].

Таким образом, уголовно-правовая политика, основанная исключительно на неотвратимости уголовной ответственности за налоговые преступления, не приносит ожидаемого экономического результата, а потому потребности экономики формируют предпосылки для иных способов разрешения уголовно-правового конфликта.

Кроме того, такая негибкая уголовно-правовая политика в отношении налоговых преступлений имеет и другие косвенные нежелательные социально-экономические последствия, ведущие в перспективе к дальнейшему сокращению поступления налогов в бюджет.

Как справедливо было замечено в пояснительной записке к проекту ФЗ № 383 от 29.12.2009 года "О внесении изменений в ч. 1 НК РФ и отдельные законодательные акты РФ", "государство заинтересовано не в том, чтобы как можно больше налогоплательщиков было привлечено к уголовной ответственности и "село" в тюрьму, а в том, чтобы как можно больше налогоплательщиков сознательно, добросовестно исполняли свои обязанности. Иными словами, юридическая ответственность не должна превращаться в расправу с налогоплательщиками, а должна способствовать исправлению правонарушителей и тем самым сохранению объема доходов бюджетной системы".

Очевидно, что помимо стремления государства получить от налогоплательщика ту часть его дохода, которая в силу закона подлежит изъятию в качестве налога, оно также заинтересовано в продолжении осуществления налогоплательщиком своей деятельности, с которой в перспективе в бюджет поступят налоговые отчисления. Как верно замечают А.А. Тарасов и А.Р. Шарипова, "даже недобросовестный налогоплательщик – это налогоплательщик, то есть реальный или, как минимум, потенциальный источник пополнения бюджетов всех уровней, а одновременно – источник пополнения пенсионных, страховых и иных фондов, из которых производятся социальные выплаты" [7, с. 294]. Ликвидация же налогоплательщика, прекращение им облагаемой налогом деятельности приводит к сокращению налоговой базы и, как следствие, к сокращению доходной части бюджета.

При этом, как показывают результаты криминологических исследований [8–9], в большинстве случаев лица, совершающие налоговые преступления в РФ, сами являются владельцами бизнеса. В связи с чем вероятность прекращения деятельности налогоплательщика в результате применения репрессивных средств уголовного закона многократно увеличивается. Из этого можно заключить, что реализация уголовной ответственности в отношении всех налоговых преступников негативно скажется на экономических интересах государства.

Однако целесообразность сохранения действующих налогоплательщиков объясняется не только фискальным

интересом государства, но и стремлением к общему социально-экономическому росту.

По утверждению А. О. Адельфинского "для России главное условие развитие экономики – активизация предпринимательства, выход из инвестиционного кризиса, что позволит наращивать объемы производства, выпуска продукции, соответствующей стандартам мирового рынка, и ослабить зависимость экономического роста и развития от цен на сырьевой экспорт" [10, с. 79]. О значительной роли предпринимательства в современной экономике России говорят и разработчики Концепции модернизации уголовного законодательства в экономической сфере: "Нужно всеми силами способствовать формированию многочисленного законопослушного предпринимательского сословия, которое является основой возникновения и существования класса, столь необходимого для развития экономики России, для формирования в ней ответственного за свою страну гражданского общества" [11, с. 8].

В соответствии с утвержденной Распоряжением Правительства РФ от 17.11.2008 года № 1662-р Концепцией долгосрочного социально-экономического развития Российской Федерации на период до 2020 года одним из направлений перехода к инновационному социально ориентированному типу экономического развития является создание высококонкурентной институциональной среды, стимулирующей предпринимательскую активность и привлечение капитала в экономику. Для продвижения в этом направлении предполагается создание и развитие конкурентных рынков, последовательная диверсификация экономики.

Таким образом, именно в активизации конкурентной предпринимательской деятельности в основных сферах финансово-хозяйственной деятельности, видят перспективы роста отечественной экономики как представители науки (юристы и экономисты), так и представители действующей власти.

В этом аспекте представляется небезинтересным обратить внимание и на то, что наибольшее количество налоговых преступлений фиксируется в таких сферах экономики как: торговля, сельское хозяйство, строительство и ремонтно-отделочные работы, транспорт и связь, а также в финансово-кредитной сфере [12]. Можно предположить, что бескомпромиссная борьба с налоговой преступностью, не допускающая возможности освобождения от уголовной ответственности предпринимателей, впервые нарушивших уголовный закон, вероятнее всего существенно сократит число участников рынка в тех отраслях финансово-хозяйственной деятельности, от успешного функционирования которых в большой степени зависит развитие отечественной экономики.

Ввиду того, что большинство предпринимателей в процессе осуществления своей деятельности используют труд наемных работников, возможным следствием репрессивной политики в отношении налогоплательщиков может стать и резкое сокращение рабочих мест, ко-

торое, в свою очередь, помимо очевидного дискомфорта для граждан, лишившихся работы, влечет за собой не менее существенные экономические и социальные последствия.

♦ *Во-первых*, речь идет о повышении уровня безработицы и необходимости в связи с этим несения государством дополнительных расходов на выплату пособий по безработице, реализацию мероприятий в сфере занятости населения. Например, по состоянию на январь 2015 года процент безработных в России по официальным данным [13] составлял 5,8% от экономически активного населения (в сентябре 2015 года данный показатель изменился до 5,2% от экономически активного населения). Очевидно это обстоятельство, а также осознание того, что действительный уровень безработицы выше, чем по данным официальной статистики, обусловило включение Правительством РФ в План первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году мер, направленных на снижение напряженности на рынке труда и поддержку эффективной занятости, с выделением на решение проблем с безработицей 82 млрд. рублей [14].

♦ *Во-вторых*, сокращение занятого населения приводит к сокращению доходов населения (как в результате потери отдельными гражданами работы, так и в результате уменьшения среднего размера заработной платы из-за возросшей на рынке труда конкуренции) и, как следствие, к уменьшению налоговой базы налога на доходы физических лиц (НДФЛ). При этом НДФЛ выступает одним из самых стабильных и надежных источников дохода бюджета, чему есть ряд причин: его плательщиками является практически все трудоспособное население страны; правильность исчисления и уплаты этого налога легко контролируется налоговыми органами, что затрудняет возможности уклонения от исполнения налогоплательщиком своих обязанностей; на объем поступлений налога напрямую влияет увеличение заработной платы населения [15, с. 34].

Таким образом, используя только самые жесткие методы борьбы с налоговой преступностью, направленные на формирование налоговой дисциплины с целью увеличения поступления денежных средств в бюджет, государство рискует в значительной мере сократить поступления по самому надежному источнику дохода бюджета. Примечательно, что после законодательной регламентации в 2009 году примечаний к статьям 198 и 199 УК РФ, предусматривающих возможность освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления, а также введения в декабре 2011 года статьи 76.1. УК РФ об освобождении от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности, доходы консолидированного бюджета РФ по НДФЛ неизменно растут с 1,6 трлн. рублей по итогам 2009 года до 2,7 трлн. рублей по итогам 2014 года [16].

◆ *В-третьих*, важность стабильного поступления НДС для государства определяется не столько его долей в общих налоговых доходах консолидированного бюджета (она составляет около 13–14% [16]), сколько его значимостью в региональных и местных бюджетах. Например, Н. Н. Муравьева, исследуя поступления НДС в региональный и местные бюджеты Волгоградской области, пришла к следующим выводам: по объему поступления в региональный бюджет Волгоградской области НДС занимает второе место после налога на прибыль и его доля в налоговых доходах составляет 24–27%; местные бюджеты Волгоградской области практически не формируются за счет поступлений от НДС [15, с. 36].

Следовательно, с учетом большой зависимости региональных бюджетов и еще большей зависимостью местных бюджетов от получения дохода по НДС, нежелательные изменения в структуре поступления этого налога, вызванные сокращением доходов населения в отдельных регионах, может вызвать дефицит региональных и местных бюджетов, дальнейшую дифференциацию уровня развития регионов и уровня жизни в различных субъектах Российской Федерации, а в еще большем масштабе – к дальнейшему имущественному расслоению населения страны.

Усугублению отмеченной проблемы может способствовать и являющаяся прямым следствием безработицы "утечка квалифицированных кадров" из наиболее бедных регионов в более состоятельные, готовые предложить работу на отвечающих квалификации условиях, что отразится на уровне ВРП и на доходах региона, который покидают квалифицированные кадры.

◆ *В-четвертых*, безработица как социальное явление приводит к общему обеднению населения, что, в свою очередь, влечет за собой снижение покупательной способности граждан [17, с. 70]. При этом, как отмечает В. А. Кашин, накопления населения наряду с реализацией долгосрочных инвестиционных проектов являются основой любого экономического развития [18, с. 12].

Сокращение бюджетных доходов, а, следовательно, и бюджетных расходов, ограничение уровня конкуренции в основных отраслях финансово-хозяйственной деятельности, имущественное расслоение населения страны, снижение покупательной способности граждан ведут к упадку спроса на производимые товары, спаду производства, стагнации экономики, росту инфляции, недоступности кредитных ресурсов для бизнеса, невозможности участников хозяйственных отношений законными способами обеспечить свои имущественные интересы и в конечном счете – к увеличению налоговой нагрузки.

Между тем именно чрезмерность налогового бремени, несоблюдение государством принципа соразмерности налогов называется большинством авторов в качестве основной детерминанты совершения налоговых преступлений [9, с. 28]. Представляется, что для уяснения вопроса о том, насколько действующая в РФ налоговая нагрузка является чрезмерной для отечественных нало-

гоплательщиков, необходимо обратить внимание на следующее.

В XX веке американским профессором А. Лаффером был сформулирован постулат о том, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика эффективность налоговой системы вначале повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. Потери бюджетной системы вследствие этого становятся невосполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков ликвидируется, другая их часть находит различные пути минимизации подлежащих уплате налогов, как законные, так и незаконные. Небоснованное увеличение налогового бремени, согласно А. Лафферу, является первопричиной развития теневого сектора экономики [1, с. 90].

Как следует из данных, приведенных в одобренных Правительством РФ "Основных направлениях налоговой политики на 2016 и плановый период 2017–2018 годов" налоговая нагрузка в РФ (рассчитанная как процентное соотношение налоговых доходов бюджета и ВВП) в 2014 году составила 36,93%, что не превышает налоговую нагрузку в развитых странах Европы.

Однако, как отмечают в экономической науке, этот усредненный показатель не отражает фактическую налоговую нагрузку отдельного налогоплательщика, поскольку не учитывает структуру издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, различную фондоемкость и наукоемкость производства, уровень их доходности (или убыточности) [19, с. 195]. Например, А. И. Поварова утверждает, что высокие налоговые отчисления в нефтегазовом секторе вовсе не означают, что предприятия нефтегазового комплекса несут повышенную налоговую нагрузку, так как эта отрасль отличается повышенной доходностью и незначительной долей производственных затрат. В то же время заметно менее рентабельные промышленные предприятия находятся в худшем финансовом положении, что приводит к неравномерному распределению налоговой нагрузки [20].

В итоге согласно оценкам, содержащимся в отчете аудиторско-консалтинговой компании PWC, совокупная средняя эффективная налоговая ставка в России составляет более 54,1%, что значительно превышает уровень налогового бремени в странах Европейского Союза (42,6%) и в целом в мировой экономике (44,7%) [21, с. 28].

Таким образом, налоговая нагрузка в РФ распределена между налогоплательщиками неравномерно и, несмотря на соответствующий международным нормам общий показатель налоговой нагрузки, реальное налоговое бремя в отдельных отраслях экономики, в том числе в сфере производства, отличается явной чрезмерностью.

Подводя общий итог социально-экономическим предпосылкам освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления, следует отметить, что излишне репрессивная уголовно-правовая политика в налоговой сфере, не допускающая альтернативы нака-

занию, способна повлечь за собой парадоксальную ситуацию, когда меры, направленные на борьбу с преступностью, одновременно будут косвенно формировать детерминанты этой преступности.

Отмеченные обстоятельства обуславливают необходимость формирования более гибкого механизма борьбы с налоговыми преступлениями, предусматривающего наряду с применением наказания возможность нетипичной реакции государства на совершенное преступление. Особую роль в этом механизме имеет институт освобождения от уголовной ответственности, посредством использования потенциала которого в борьбе с налоговыми преступлениями экономические интересы государства

обеспечиваются добровольной уплатой лицом, совершившим преступление, в бюджетную систему подлежащих выплате налогов, штрафов и пеней, а задачи, поставленные перед уголовным законом, решаются без применения наказания и без негативных косвенных последствий для социально-экономических отношений, охраняемых уголовным законом. В то же время законодательная регламентация освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления соответствует общему курсу уголовной политики на либерализацию уголовного законодательства и способствует реализации уголовно-правовых принципов гуманизма и экономии уголовной репрессии.

ЛИТЕРАТУРА

1. Аксенов С. Налоги и налогообложение: учебник. – Курск: Региональный финансово-экономический институт, 2010. 356 с.
2. Кашин В.А., Абрамов М.Д. О путях совершенствования налоговой системы // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 9. – С. 4–9.
3. Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. – М., 2004. 46 с.
4. Иванов П.И., Лобанов М.А. Актуальные проблемы правового регулирования деятельности по выявлению, раскрытию и расследованию налоговых преступлений и пути их решения // Государство и право. – 2012. – № 10. – С. 46–53.
5. Перечень поручений по реализации Послания Президента Федеральному Собранию от 04 декабря 2014 года. URL: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/47173/work> (дата обращения: 28.10.2015).
6. Саркисов К.К. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2005. 29 с.
7. Тарасов А.А., Шарипова А.Р. Специальное основание прекращения уголовного преследования по делам о налоговых преступлениях // Проблемы освобождения от уголовной ответственности по законодательству Республики Беларусь, России и Украины: уголовно-правовой и уголовно-процессуальный аспекты: сб. ст. – Волгоград, 2012. 337 с.
8. Аюпджанова М.О. Криминологическая характеристика налоговой преступности // Налоги и налогообложение. – 2011. – № 10. – С. 63–70.
9. Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы: автореф. дис. ... докт. юрид. наук. – Иркутск, 2006. 47 с.
10. Адельфинский А.О. Предпринимательство как основа экономического роста // Вестник Академии. – 2012. – № 4. С. 79–83.
11. Концепция модернизации уголовного законодательства в экономической сфере / Ред. В. И. Радченко и др. – М.: Фонд "Либеральная миссия", 2010. 196 с.
12. Аюпджанова М.О. Криминологическая характеристика сокрытия денежных средств либо иного имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и сборов // Вестник Академии Генеральной прокуратуры Российской Федерации. – 2012. – № 3. – С. 61–66.
13. Официальные данные Федеральной службы государственной статистики об уровне безработицы в Российской Федерации. URL: http://www.gks.ru/wps/wcm/connect/rosstat_main/rosstat/ru/statistics/wages/labour_force/# (дата обращения: 08.10.2015).
14. План первоочередных мероприятий по обеспечению устойчивого развития экономики и социальной стабильности в 2015 году. URL: <http://government.ru/docs/16639/> (дата обращения: 08.10.2015).
15. Муравьева Н.Н. Исследование роли и значимости НДС в формировании консолидированного бюджета РФ за 2009–2013 гг. // Апробация. – 2014. – № 10. – С. 34–38.
16. Консолидированный бюджет Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов за 2014 год. URL: <http://www.roskazna.ru/ispolnenie-byudzhetrov/konsolidirovannyj-byudzhet/> (дата обращения: 08.10.2015).
17. Костыря А.В. К оценке социально-экономических последствий безработицы // Управление городом: теория и практика. – 2013. – № 2. – С. 67–76.
18. Кашин В.А. Есть ли альтернатива налоговому социализму? // Налоговая политика и практика. – 2009. – № 8. – С. 8–15.
19. Ягудина Э.В. Оценка налоговой нагрузки и ее влияние на функционирование субъектов инновационного бизнеса // Современные тенденции в экономике и управлении: новый взгляд. – 2012. – № 15. – С. 192–198.
20. Поварова А.И. Проблемы распределения налоговой нагрузки в российской экономике // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2013. – № 6. – С. 172–188.
21. Ефремова Т.А., Дружинина А.О. Оценка эффективности современной налоговой политики России // Академический вестник. – 2014. – № 1. – С. 21–29.