

ОСНОВЫ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ В КОНТЕКСТЕ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРОЦЕССОВ

Ю. Е. Руденя

*Национальный центр законодательства и правовых исследований Республики Беларусь,
ул. Берсона, 1а, 220050, г. Минск, Беларусь, yura.rudenia@yandex.by*

Исследован вопрос места уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в механизме обеспечения экономической безопасности государства. Проанализированы основополагающие аспекты уголовно-правовой защиты установленного порядка налогообложения. Подробно произведен социально-правовой анализ охраняемых нормами уголовного закона о налоговых преступлениях общественных отношений. Отдельно раскрыты такие составляющие объекта уклонения от уплаты налогов, как общий порядок осуществления экономической деятельности в целом (в том числе с позиции причинения противоправной налоговой минимизацией вреда отношениям конкуренции, ценообразования и т. д.).

Ключевые слова: налоговая система; уголовная ответственность; уклонение от уплаты налогов; бюджет; фискальные функции.

Зарождение сорок тысяч лет назад государства как универсальной политической и социальной организации обусловило появление ряда имманентно присущих ему признаков и функций. Наряду с наличием признаков территории, силового аппарата, суверенитета, всеобщих правил поведения зародился и институт налогообложения. Обязанность уплачивать налоги закреплена в ст. 56 Конституции Республики Беларусь, согласно которой граждане Республики Беларусь обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей. Важнейшее значение данной конституционной обязанности обусловило то, что законодатель за наиболее серьезные и общественно опасные формы неисполнения налоговой обязанности, повлекшие причинение ущерба в уголовно-наказуемом размере, предусмотрел уголовную ответственность.

В широком аспекте механизм противодействия незаконной налоговой минимизации включает в себя установление мер административной ответственности за неуплату налогов, а также налоговый контроль, в том числе, за качественными параметрами исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем, такой механизм охватывает не только применение мер юридической ответственности, но и использование предусмотренных нормами налогового законодательства возможностей корректировки налогового обязательства и доначисления сумм налогов. Данный вектор противодействия противоправному уходу от налоговой обязанности выражается в системной корреляции не только охранительного, но и налогового, контрольно-надзорного и процессуального законодательства. Таким образом, подчеркивается предметно-функциональное межотраслевое единство институтов налогового контроля и юридической ответственности за нарушения налогового законодательства.

В настоящий момент система налоговых преступлений представляет собой совокупность нескольких однородных составов противоправных деяний:

- 1) уклонение от уплаты налогов, сборов (ст. 243 УК);
- 2) уклонение от исполнения обязанностей налогового агента по перечислению налогов, сборов (ст. 243¹ УК);

3) налоговое мошенничество (ст. 2432 УК).

В научной литературе существуют различные точки зрения на сущность общественных отношений, охраняемых нормами об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов как преступление против порядка осуществления экономической деятельности. Так, имеет место точка зрения, что экономические преступления в целом посягают на правоотношения, складывающиеся по поводу возникновения и реализации материальных благ [1, с. 145]. При таком подходе объект налоговых преступлений представляется необоснованно широким, так как охватывает также отношения собственности и порядок управления. С другой стороны, слишком «узким» видится понимание экономической преступности В. В. Колесниковым, с точки зрения трактовки соответствующего объекта как установленного законом порядка осуществления предпринимательской (хозяйственной) деятельности [1, с. 147]. При таком подходе из объекта уголовно-правовой охраны выпадают основы регулирования экономической деятельности и финансовой деятельности государства, в том числе и установленный порядок налогообложения. А. Н. Трайнин отмечал, что налоговые преступления – это противодействие финансовым функциям властей. В аналогичном контексте А. А. Пионтковский подчеркивал, что налоговые преступления заключаются в посягательстве на финансовый аппарат системы государственной власти [1, с. 149].

Таким образом, многообразие всех точек зрения на объект уклонения от уплаты налогов можно свести к трем основным: 1) фискальные интересы государства в виде установленного порядка взыскания и уплаты налогов в бюджет; 2) установленный порядок осуществления экономической деятельности; 3) механизм осуществления государственного управления в финансовой сфере. При этом каждое из направлений восприятия сущности объекта уклонения от уплаты налогов по-своему верно и находится в диалектической взаимосвязи с соответствующей составляющей сущности института налогообложения в частности и налогов как таковых в целом.

Так, взыскание государством налогов осуществляется в целях пополнения бюджета (фискальная составляющая), косвенного регулирования экономической деятельности (регулятивная составляющая), перераспределения национального дохода (социальная составляющая). На основании изложенного, уголовно-наказуемое уклонение от уплаты налогов причиняет вред различным по содержанию, но концептуально связанным между собой общественным отношениям, возникающим по поводу исчисления и уплаты налогов в бюджеты, в зависимости от того, каким образом функционирует та или иная составляющая института налогообложения:

- фискальные функции и интересы государства по обеспечению налоговыми платежами доходной части республиканского или местного бюджета;
- общий порядок осуществления экономической деятельности, достигаемый за счет эффективности регулятивного воздействия налогового инструментария на экономические процессы.

В п. 1 постановления Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 26.03.2015 № 1 «О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов (ст. 243 УК)» сказано, что уклонение от уплаты сумм налогов, сборов влечет за собой непоступление денежных средств в бюджетную систему Республики Беларусь, осложняет финансирование государственных расходов и своевременное выполнение социальных программ.

Большинство авторов вред от уклонения от уплаты налогов определяют непоступлением в бюджетную систему налоговых платежей. Действительно, недопоступление в бюджет налогов осложняет решение целого ряда таких проблем, как

производственных и социальных, ставит проблемным вопрос качественного финансирования как расходов на правопорядок, правосудие и оборону, так и расходов на крупные целевые программы – научно-технические, экономические и социальные [2, с. 17]. Непоступление запланированных денежных средств приводит к невозможности исполнения всех намеченных социальных и целевых программ, к необходимости экономить на значимых для населения страны направлениях бюджетной политики. Ухудшение ситуации с формированием доходной части ведет к образованию дефицита бюджета, который приходится покрывать за счет увеличения внешнего долга и расходования резервных средств.

Как справедливо отмечено М. В. Косовичем, В. В. Белокопытовым в любых государствах мира налоговая преступность обладает большой латентностью [2, с. 19]. Не является исключением и Республика Беларусь. Поэтому официальная статистика показателей уровня налоговой преступности не говорит о реальном её уровне. По оценкам практикующих работников, криминологов и правоохранителей латентность налоговой преступности варьируется от 50 до 90 процентов [2, с. 21]. Индикаторами, свидетельствующими о реальном уровне налоговой преступности, являются соотношение официальных и реальных доходов населения, обналичивание денежных средств, полученных из прибыли организаций, сумма экспортируемой валюты за границу.

Проблему определения вреда бюджетной системе вследствие уклонения от уплаты налогов можно рассмотреть и шире. К такому вреду можно также отнести и денежные средства государства, выделенные на борьбу с налоговой преступностью (в том числе на ее организационную и материально-техническую базу, включая суммы выплачиваемых заработных плат сотрудникам налоговых и правоохранительных органов), не покрытые взысканным ущербом, причиненным совершением налоговых преступлений. Вред от налоговых преступлений в широком смысле обуславливается и несовершенством в ряде случаев законодательной техники, проблемами правоприменительной практики, создающими объективные трудности для выявления и пресечения налоговых преступлений либо привлечения виновных лиц к установленной законодательством ответственности, взыскания с них причинённого ущерба.

Как было отмечено, ущерб от уклонения от уплаты налогов причиняется и общему порядку осуществления экономической деятельности, достигаемому за счет эффективности регулятивного механизма воздействия на рыночные процессы налоговым инструментарием.

Так, Президентом Республики Беларусь А. Г. Лукашенко 19 августа 2021 г. на встрече с Министром по налогам и сборам и Председателем Комитета государственного контроля Республики Беларусь было подчёркнуто, что проблема уклонения от уплаты налогов в настоящее время возникает не столько из-за необходимости пополнения бюджета, сколько касается более «фундаментальных вопросов, связанных с доверием населения к власти, честными и открытыми правилами ведения бизнеса, социальной защитой населения». Отмечалось и в научной литературе, что ущерб от налоговой преступности в широком смысле несет не только бюджетная система государства, но и уплачивающие налоги законопослушные предприниматели, вынужденные в неравных (более неблагоприятных) условиях конкурировать с недобросовестными налогоплательщиками. Так, противоправная налоговая минимизация может использоваться как средство недобросовестной конкуренции в форме ценового демпинга. Как показывает практика, клиенты лжепредпринимателей не только занижают налоговые платежи, но и диктуют свои цены, предлагая более низкую стоимость товара по сравнению с добросовестными налогоплательщиками. Дестабилизация отношений

добросовестной конкуренции между участниками рынка провоцирует снижение темпов экономического развития, что влечет ухудшение социально-экономического положения всего общества.

Скрытые от налогообложения доходы оседают в теневом секторе экономики, переводятся в зарубежные банки или оффшорные территории, детерминируя рост коррупции, организованной преступности и другие негативные явления. В конечном счете нарушается естественный процесс развития рыночных отношений и создается угроза экономической безопасности государства [3, с. 67].

Воздействию налоговой преступности в условиях экономических преобразований подвержены наиболее уязвимые сферы: на валютном рынке происходит сокрытие и уменьшение продажи иностранной валюты с целью резкого увеличения цены на нее; возникает искусственное повышение и удержание высоких цен на товары, медикаменты и услуги, происходит изготовление некачественных, вредных для здоровья товаров потребления. С этой точки зрения налоговой преступностью нарушается нормальное функционирование кредитно-финансовой и банковской систем, торгово-потребительской, строительной, транспортной, производственной и иных стратегических для государства сфер.

Вместе с тем, не оспаривая общую полезность для государства и общества от взимания налогов, злободневной проблемой почти для всех стран мира является размер взыскиваемых налогов (уровень налоговой нагрузки) с точки зрения эффективности реализации как публичных интересов государства, так и частных интересов налогоплательщиков. Ведь фактически природа налоговых правоотношений заключается в безвозмездном (в непосредственном понимании со стороны носителя права собственности) изъятии части принадлежащего ему по праву имущества на легальной основе. Определяющим показателем налоговой нагрузки по критерию ее тяжести для налогоплательщика и эффективности для государства является ставка налогов, выражающая долю допустимого изъятия имущества налогоплательщика.

Важным в экономической теории является преодоление заблуждения об арифметическом увеличении фактических налоговых поступлений при соответствующем повышении налоговых ставок. Эта закономерность была установлена американским ученым-экономистом А. Лаффером, который сформулировал следующий закон: повышение ставки налогов увеличивает сумму доходов в бюджет лишь до определённого размера; после определенной точки такого повышения рост налоговых доходов становится медленнее, и наконец, на ещё более верхней точке – такой рост прекращается [4, с. 189]. В более детальном контексте данная научная теория показала, что изъятие у рыночных субъектов более 35 – 40 процентов прибыли влечёт ситуацию, при которой расширение производства и инвестиции становятся невыгодными для налогоплательщика. Иными словами, чрезмерный рост налогового бремени сильно снижает стимулы к производству у экономических агентов, их активность резко падает, следовательно, сокращается налоговая база, с которой начисляются налоги. При слишком большом налоговом бремени эффект от сокращения налоговой базы, который иногда называют экономическим эффектом, может перекрыть эффект от роста налоговых ставок, который называют арифметическим эффектом [4, с. 192]. Иначе говоря, стимулирующая функция налоговой системы, под которой понимается её влияние на активность рыночных субъектов, нивелируется фискальной функцией, под которой подразумевается цель пополнения бюджета.

Следовательно, криминообразующие признаки соответствующих составов преступлений, в которых находит своё отражение общественная опасность уклонения от

уплаты налогов, должна соответствовать реальному экономическому курсу государства. В соответствии с современными доктринальными представлениями о криминообразующих признаках преступлений против порядка осуществления экономической деятельности, к ним следует относить такие признаки как обман, злостность поведения, противоправный и умышленный характер поведения. Данные разновидности криминообразующих признаков не вызывают сомнения (обманный характер действий) и могут обоснованно рассматриваться (злостный характер действий) как лежащие в основе необходимости установления уголовно-правового запрета. С точки зрения того, является ли неуплата налогов обманным деянием или нет, важной является проблема определения границ и критериев добросовестности минимизации налоговых обязательств (налоговой оптимизации). При этом действующее законодательство не содержит четких критериев разграничения противоправной и правомерной налоговой минимизации. Представляется, что решение указанной проблемы может быть лишь на уровне правоприменения при оценке тех или иных обстоятельств в каждом конкретном случае. Противоправный характер действий выражается через указание на конкретные формы и способы минимизации налогов, исключающие достижение целей, предусмотренных институтом налогообложения. Злостность, которой обладает уголовно-наказуемое уклонение от уплаты налогов и которая не присуща административным правонарушениям против порядка налогообложения, выражается в специфических «обманных» способах, умышленной его природе, а также в крупном (в широком смысле этого слова) размере неуплаченных налогов.

Резюмируя, следует отметить, что в условиях тяжести налогового бремени для бизнес-сообщества необходимо адекватно оценивать общественную опасность уклонения от уплаты налогов при формировании уголовной политики противодействия налоговой преступности. Соответственно, принципы криминализации тех или иных деяний по минимизации налогов как преступлений должны учитывать социально-экономическую реальность в русле важности преобладания принципов устойчивости и стабильности экономической ситуации в целом над сугубо фискальными интересами государства по пополнению бюджета. Предоставление же государством налоговых льгот является важной составляющей государственного регулирования экономической деятельности, в связи с чем презюмируется их экономическая целесообразность для целей воздействия на те или иные рыночные процессы. В этой связи уголовное нормотворчество всегда должно учитывать подлинный смысл предоставляемых налоговым законодательством правовых возможностей налоговой оптимизации с целью сохранения системной связи уголовной и налоговой политики государства.

Библиографические ссылки

1. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). СПб. : Юрид. центр Пресс, 2002.
2. Белокопытов В. В. Комментарий к постановлению Пленума Верховного Суда Республики Беларусь от 26.03.2015 № 1 «О практике применения судами законодательства по делам об уклонении от уплаты сумм налогов, сборов (статья 243 УК) (по состоянию на 25.04.2015) // КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2020.
3. Лукашов А. И. Постатейный комментарий к Уголовному кодексу Республики Беларусь. Особенная часть. Раздел VIII. Преступления против собственности и порядка осуществления экономической деятельности. Глава 25. Преступления против порядка осуществления экономической деятельности (статьи 221–2611) (по состоянию на 31.08.2015)

// КонсультантПлюс. Беларусь / ООО «ЮрСпектр», Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. Минск, 2020.

4. Савицкая Г.В. Экономический анализ : учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по экономическим направлениям и специальностям. 13-е изд., испр. Москва : Новое знание, 2007.

ПРАВО СОБСТВЕННОСТИ ГРАЖДАН НА ЖИЛЫЕ ПОМЕЩЕНИЯ

А. В. Савельев

*Академия управления при Президенте Республики Беларусь,
ул. Московская, 17, 220007, г. Минск, Беларусь, avroraexposervis@mail.ru*

Рассмотрено понятие «право собственности граждан на жилые помещения», определено его содержание. Проанализированы случаи и пределы правомерного использования гражданами жилых помещений, возможность использования жилого помещения не по назначению в соответствии с законодательными актами. Обоснована необходимость изменения действующего законодательства Республики Беларусь, в частности закрепление официального определения «использование жилого помещения не по назначению», а также введение гражданско-правовой ответственности за нарушения правил пользования жилым помещением в виде лишения собственника принадлежащего ему жилого помещения.

Ключевые слова: право собственности; жилое помещение; пользование; ответственность; нежилое помещение; использование не по назначению.

Институт права собственности, оказывая непосредственное влияние на формирование нового этапа развития белорусского государства в начале XXI в., служит основой для формирования рыночных отношений и является одним из приоритетных направлений реализации экономической и социальной функций государства. Конституционные гарантии обладателей права собственности на жилое помещение могут быть реализованы только при условии грамотного законодательного закрепления, безупречной практической, в том числе судебной реализации частноправовых представлений о праве собственности и иных вещных правах граждан на жилые помещения.

С 28 августа 2012 г. вступил в силу Жилищный кодекс Республики Беларусь (далее – ЖК Республики Беларусь), в котором на законодательном уровне сформулированы определения таких важных понятий как жилое помещение, жилой дом, квартира, нежилое помещение. Во исполнение фундаментальных положений, закрепленных в ЖК Республики Беларусь, в последние годы был принят ряд нормативных правовых актов, направленных на регламентацию отношений, возникающих по поводу приобретения гражданами права собственности на жилые помещения. В частности: Указ Президента Республики Беларусь от 31 декабря 2015 г. № 535 «О предоставлении жилищно-коммунальных услуг», постановление Совета Министров Республики Беларусь от 6 декабря 2018 г. № 878 «О некоторых мерах по реализации Указа Президента Республики Беларусь от 4 сентября 2018 г. № 357»; постановление Совета Министров Республики Беларусь от 12 июня 2014 г. № 571 «О порядке расчетов и внесения платы за жилищно-коммунальные услуги и платы за пользование жилыми помещениями государственного жилищного фонда, а также возмещения расходов на электроэнергию».