

ИНСТИТУЦИОНАЛЬНЫЕ ПРЕДПОСЫЛКИ БОРЬБЫ С НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТЬЮ В КОНТЕКСТЕ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ БЕЗОПАСНОСТИ

Трысячный В.И.,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры административного права,
Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации, Санкт-Петербург,
e-mail: trsyachny.vi@yandex.ru

Логинова Н.А.,

доктор экономических наук, доцент, профессор кафедры финансового учета и контроля,
Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации, Санкт-Петербург,
e-mail: loginova.79@mail.ru

Голубева Н.Е.,

магистрант, Санкт-Петербургский университет МВД Российской Федерации, Санкт-Петербург,
e-mail: golubeva.nataliya@internet.ru

***Аннотация.** В статье рассмотрены возможности использования институционального подхода и концепции справедливости для разработки долгосрочной стратегии противодействия налоговой преступности как необходимого условия обеспечения экономической безопасности. Доказано, что принцип справедливости распространяется на все аспекты экономической активности налогоплательщиков, а также позволяет в ряде случаев использовать его при разработке действенных стратегий противодействия налоговой преступности. Для это требуется изменение процессов формализации институтов с точки зрения концепции справедливости, учитывающей необходимость повышения в налоговой сфере ее процессуальной и распределительной составляющих. В долгосрочной перспективе это должно привести к масштабным изменениям экономических и социальных условий, которые создадут предпосылки для эффективного противостояния налоговой преступности и сделать для налогоплательщиков выбор стратегий уклонения от уплаты налогов экономически и социально невыгодными.*

Ключевые слова: уклонение от уплаты налогов, справедливость, институты, налоговые преступления, экономическая безопасность

INSTITUTIONAL PREREQUISITES FOR COMBATING TAX CRIME IN THE CONTEXT OF ENSURING ECONOMIC SECURITY

Trsyachny V.I.,

Doctor of Economics, Professor, Department of Administrative Law, St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, St. Petersburg,
e-mail: trsyachny.vi@yandex.ru

Loginova N.A.,

Doctor of Economics, Professor, Department of Financial Accounting and Control, St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, St. Petersburg,
e-mail: loginova.79@mail.ru

Golubeva N.E.,

Master's Student, Saint Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation, Saint Petersburg,
e-mail: golubeva.nataliya@internet.ru

Abstract. *The article considers the possibilities of using an institutional approach and the concept of justice to develop a long-term strategy for countering tax crime as a necessary condition for ensuring economic security. It is proved that the principle of fairness applies to all aspects of the economic activity of taxpayers, and also allows in some cases to use it in the development of effective strategies to counteract tax crime. This requires a change in the processes of formalization of institutions from the point of view of the concept of justice, taking into account the need to increase its procedural and distributive components in the tax sphere. In the long term, this should lead to large-scale changes in economic and social conditions, which will create prerequisites for effective confrontation with tax crime and make the choice of tax evasion strategies economically and socially unprofitable for taxpayers.*

Keywords: tax evasion, justice, institutions, tax crimes, economic security

В отличие от неоклассической экономической теории, где налоговые преступления и уклонение от уплаты налогов рассматриваются, прежде всего, как недостатки формальных институтов, институциональная теория уделяет больше внимания роли неформальных институтов и подходит к решению проблемы обеспечения экономической безопасности более комплексно. Утверждается, что формальные институциональные недостатки приводят к росту числа налоговых преступлений, так как социальные нормы, ценности и убеждения не соответствуют установленным правилам [3]. Предпочтительность использования институциональной теории также связана с тем, что она рассматривает налоговую среду в контексте трех составляющих, а именно: регулятивной, нормативно-правовой и экономической.

Регулирующая составляющая включает формальные правила, такие как правила об уплате налогов, декларировании доходов и условиях взаимодействия с налоговыми органами. Вторая, касается приемлемого поведения, т.е. наличия ограничений выбора стратегии уклонения от уплаты налогов за счет наличия административной и уголовной ответственности. Третья составляющая основана на общем понимании экономических правил, например, ведение хозяйственной деятельности, соблюдение рыночных правил и т.д.

Институциональная теория в контексте противодействия налоговым преступлениям утверждает, что поведение предприятий, работодателей, работников и граждан отражает регулятивные, нормативные и экономические правила в их институциональной среде, и каждый набор правил придает этому поведению легитимность [2]. Легитимность в нормативно-правовой компоненте относится к соблюдению формальных правил, в регулятивном нормативном компоненте — к соответствию моральной основе, а в экономической — к принятию общих правил игры. Таким образом, институты поощряют соблюдение налогового законодательства и препятствуют совершению налоговых преступлений через различные механизмы изоморфизма.

Принудительный изоморфизм относится к формальным институтам и обеспечению соблюдения формальных правил игры. При этом используются либо «кнуты» для соблюдения, либо «пряники» для стимулирования соблюдения. Нормативный изоморфизм относится к социальному давлению, направленному на соответствие общественным ожиданиям [10, 14]. Их можно объединить под эгидой неформаль-

ных институтов, что является нормой в исследованиях, использующих институциональную теорию для объяснения налоговой преступности и оценке ее влияния на уровень экономической безопасности.

Согласно институциональному подходу, формальные недостатки сами по себе не могут привести участников к совершению налоговых преступлений [5]. Если формальные и неформальные институты согласованы и дополняют друг друга, то тогда уклонение от уплаты налогов не будет результатом недостатков действующих норм, поскольку предприятия, работодатели и работники будут соблюдать формальные правила.

Институциональные недостатки приводят к налоговой преступности только в том случае, если существует асимметрия между формальными и неформальными институтами, а именно налоговая преступность не преследуется в должной мере, что приводит к замещению установленных правил [11, 13]. Такая асимметрия возникает из-за несоответствия между легитимным поведением и принятыми в обществе стереотипам поведения. То есть, когда формальные и неформальные институты не совпадают, как это обычно бывает в развивающихся странах, то начинает преобладать неформальная экономика и стимулируется совершение налоговых преступлений.

Отсутствие такой формализации правовых, экономических и социальных задач принимает три основные формы, которые связаны с концепцией справедливости в экономической теории. Во-первых, существует кажущееся и/или фактическое отсутствие перераспределительной справедливости в отношении предоставляемых государственных услуг. Налогоплательщики не воспринимают получаемые ими общественные товары на достаточном уровне, пропорционально своим налоговым отчислениям. Как итог, это приводит к росту налоговой преступности. Во-вторых, ощущается и/или фактическое отсутствие процессуальной справедливости, т.е. налогоплательщики не считают, что налоговые и правоохранительные органы относятся к ним беспристрастно, как к законопослушным агентам, а воспринимают их как потенциальных преступников. Это также увеличивает вероятность выбора стратегии уклонения от уплаты налогов. В-третьих, существует предполагаемое и/или фактическое отсутствие процедурной справедливости, когда налогоплательщики не считают, что с ними обращаются справедливо по отношению к другим, что снова увеличивает вероятность уклонения от уплаты налогов. Графически это можно представить следующим образом (рис. 1).

Таким образом, противодействие негативным явлениям, таким как уклонение от уплаты налогов и рост налоговой преступности, требует детального изучения концепции справедливости в рамках институциональной теории.

Справедливость — это изначально неэкономическая категория, то есть представления о справедливости в первую очередь формировались не учеными-экономистами или законодательными органами, а исследователями в социальных науках [7]. Поэтому основные трактовки данного понятия можно найти в трудах исследователей морали, этики, религии, которые до сих пор также не теряют своей актуальности [4]. Несмотря на то, что под справедливостью в подавляющем большинстве случаев подразумевается соответствие, например, вложенного труда и полученного за него вознаграждения, прав и обязанностей субъекта или группы людей, преступления и наказания, следует отметить, что подобное определение данной категории по своей сути означает изменчивость его содержания.



Рис. 1. Взаимосвязь концепции справедливости в рамках институциональной теории противодействия уклонению от уплаты налогов

Так, на определенном этапе развития общества, под справедливой оценкой труда конкретного субъекта может подразумеваться определенный уровень заработной платы (или общественного признания), однако при изменении общественных отношений такая оценка уже может перестать казаться обществом справедливой. Не стоит также отрицать, что представления о справедливости, как и любое представление, относящееся к формирующему общественное сознание, подразумевает различные уровни: индивидуальный, групповой и общественный. Это означает, что представления о справедливости конкретного лица могут не совпадать с представлениями о ней подавляющего большинства общества. Кроме того, под влиянием глобализационных тенденций начинает формироваться и новый уровень общественного сознания, наднациональный (или надгосударственный), который фактически является продуктом интеграции различных государств.

Несмотря на сложность определения содержания принципа справедливости в конкретных ситуациях, а также на изменчивость его понимания, с самого начала формирования экономических, правовых и социальных норм государство было вынуждено не просто обращать внимание на текущее представление о ней, но и стараться отражать его в рамках законотворческой, регулятивной и контрольной деятельности. Это обусловлено тем, что по мере своего развития социальные нормы так или иначе формировали общую систему ценностей, которая являлась базисом

для регулирования общественных отношений, при этом в различных ситуациях для такого регулирования применялись соответствующие виды социальных норм, которые представляли преимущественно правовые нормы [6]. При этом они не могли находиться в конфликте с социальными и экономическими нормами, так как были призваны детализировать регулирование экономических отношений и еще больше сосредоточиться на охране ценностей всего комплекса социальных регуляторов.

На сегодняшний день дать исчерпывающее и всеобъемлющее определение такой комплексной категории как справедливость практически невозможно. Традиционно принцип справедливости исследуется в зависимости от уровня его реализации [12, 15]. Так, первый уровень предполагает обязанность судей при назначении наказания принимать во внимание все обстоятельства совершения налоговых преступлений. Второй уровень понимания принципа справедливости предполагает соразмерность наказания и совершенного преступного деяния. Это означает, что суровость наказания должна соответствовать жестокости преступления, для чего в большинстве уголовных кодексах и других источников права закреплены различные формы и виды наказаний. Третий уровень понимания содержания принципа справедливости связан с законотворческой деятельностью и заключается в том, что исходя из него, законодатель криминализует или декриминализует те или иные правонарушения, которые таким образом становятся преступлениями. Такой подход представляется разумным и позволяет исследовать влияние принципа справедливости не только на институт наказания, но и на другие не менее значимые процессы правоприменительной деятельности.

Однако стоит также подчеркнуть, что во многом наличие таких уровней определяет необходимость законодательного закрепления принципа справедливости. На сегодняшний день анализ зарубежных нормативных правовых актов, формирующих систему источников уголовного права за рубежом, демонстрирует три возможных способа закрепления принципа справедливости. В первом случае принцип справедливости вообще не находит прямого отражения в источниках уголовного права, однако на практике он закреплен как цель наказания. Второй подход предполагает закрепление принципа справедливости в источнике уголовного права. В третьем же случае принцип справедливости не закреплен ни как принцип уголовного права, ни как цель наказания, однако уголовно-правовые нормы отражают его наличие.

Законотворческая деятельность должна напрямую отражать представления о справедливости не только самого законодателя как представителя государственной власти, но и общества. В то же время XXI век бросает вызовы такому представлению о влиянии принципа справедливости на современном этапе развития уголовного права. Это обусловлено активным развитием общественных отношений под влиянием глобализации и внедрением в повседневную жизнь продуктов технического прогресса.

В первую очередь, следует отметить, что правовые пробелы, то есть отсутствие правовой нормы, регулирующей фактически сложившиеся общественные отношения, не представляют собой положительное для общества явление [8, 9]. Безусловно, правовая норма не может предвосхитить появление всех возможных общественных отношений, что означает необходимость первичности их возникновения, после чего должен производиться сбор данных о таких общественных отношениях (включающий основания для возникновения конфликта, а также основные векторы его разрешения), анализ полученных данных, и только после этого наступает этап зако-

нотворческой деятельности. Кроме того, законотворческая деятельность не должна «форсироваться», т.к. стремление более быстрого закрепления правовых норм может повлечь за собой возникновение в тексте нормы правовых коллизий, неточных формулировок и т.п., что даст противоположный от преследуемого результат. Иными словами, формирование общественных отношений какое-то время позволяет им функционировать без конкретного регулирования правом.

В связи с этим возникают две основные проблемы. Первая из них заключается в определении необходимой масштабности общественных отношений для криминализации деяния. Помимо распространения общественных отношений также требуется принимать во внимание и их общественную опасность, масштабы вреда и ущерба для потерпевшего, общественную реакцию на совершенные деяния и множество других обстоятельств. Практика показывает, что отечественный законодатель далеко не всегда готов идти на диалог с обществом и криминализировать соответствующие деяния, особенно в сфере экономической деятельности в целом и уклонения от уплаты налогов в частности.

К важнейшей особенности реализации принципа справедливости в Российской Федерации следует относить его распространение не только на институт наказания (индивидуализацию и дифференциацию наказания), но и на законотворческую деятельность, а также правоприменительную практику. Кроме того, Российская Федерация относится к той категории стран, которая при закреплении принципа справедливости в законодательстве определила его не как цель наказания, а как влияющий на всю отрасль и основополагающий принцип.

Выводы

Исходя из вышесказанного, в рамках экономико-правового подхода логика принципа справедливости при противодействии налоговой преступности предполагает, что в рамках криминализации экономических отношений недопустимо не только затягивание данного процесса, но и излишняя спешка, т.к. она может привести к принятию неэффективных правовых норм, что на практике повлечет за собой рост масштабов уклонения от уплаты налогов. Следует учитывать, что принцип справедливости распространяется на все аспекты экономической активности налогоплательщиков, а также позволяет в ряде случаев использовать его при разработке действенных стратегий противодействия налоговой преступности. Неправильное распределение ресурсов и неэффективность возникают не только из-за отсутствия модернизации государственных институтов, но и из-за неэффективной экономической политики государства [1].

Стратегия обеспечения экономической безопасности на основе противодействия налоговой преступности и уклонению от уплаты налогов с одной стороны должна включать инструменты, которые могут быть направлены на изменение норм, ценностей и убеждений налогоплательщиков (неформальных институтов) в отношении соблюдения налогового законодательства, чтобы изменить отношение предпринимателей, работодателей, работников и потребителей к налоговой преступности и стимулировать выбор ими законопослушных стратегий поведения. Эти инструменты включают образовательные и информационно-просветительские кампании, направленные на изменение норм, ценностей и убеждений, а также на неприятие налоговой преступности и фактов уклонения от уплаты налогов. С другой стороны, инструменты могут быть направлены на реформирование формальных институтов,

чтобы способствовать повышению эффективности взаимодействия, прежде всего налогоплательщиков и налоговых органов.

Данная стратегия позволит справиться с фрагментарным и нескоординированным подходом к противодействию налоговой преступности и росту масштабов уклонения от уплаты налогов, объединив усилия со стороны официальных институтов, правоохранительных и контролирующих органов, а также законопослушных налогоплательщиков, и может способствовать объединению областей экономической деятельности, нормативно-правового регулирования и существующих в обществе стереотипах поведения. Для это требуется изменение процессов формализации институтов с точки зрения концепции справедливости, учитывающей необходимость повышения в налоговой сфере ее процессуальной и распределительной составляющих. В долгосрочной перспективе это должно привести к масштабным макроуровневым изменениям экономических и социальных условий, что позволит более эффективно противостоять налоговой преступности и делать для налогоплательщиков выбор стратегий уклонения от уплаты налогов экономически и социально невыгодными.

Литература

1. Акинин П.В., Жевора Ю.И., Трысячный В.И. Государственное регулирование рынка средств производства в системе экономической безопасности региона. Ставрополь: Ставропольский государственный университет, 2005. 250 с.
2. Андрианова Н.Г. Концепция общих правил против уклонения от уплаты налогов в российском налоговом законодательстве // Актуальные проблемы российского права. 2021. Т. 16. № 1 (122). С. 71-79.
3. Институциональная экономика: новая институциональная экономическая теория: учебник для вузов / Под общ. ред. А.А. Аузана. М.: ИНФРА-М, 2011. 408 с.
4. Киреенко А.П., Невзорова Е.Н. Карта научных исследований в сфере теневой экономики и уклонения от уплаты налогов // Вестник Томского государственного университета. Экономика. 2019. № 46. С. 46-59.
5. Кириллов М.А., Смирнов А.Р. Уклонение от уплаты налогов как угроза экономической безопасности государства // Вестник Российского университета кооперации. 2021. № 2(44). С. 131-135.
6. Мутасова М.А. Особенности закрепления принципа справедливости в уголовном законодательстве Российской Федерации и некоторых зарубежных стран // Вестник ВГУ. Серия: Право. 2019. № 1(36). С. 266-274.
7. Нифталиева И.А. Формирование и развитие принципа справедливости в российском уголовном законодательстве // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2019. № 2 (49). С. 40-47.
8. Трысячный В.И., Руденко В.В., Шевердяев А.А. Социально-экономические аспекты обеспечения национальной безопасности и ее региональной составляющей // Вестник Института дружбы народов Кавказа (Теория экономики и управления народным хозяйством). Экономические науки. 2012. № 4(24). С. 79-84.
9. Трысячный В.И. Рыночная трансформация содержания категории «экономическая безопасность» // Научно-технические ведомости Санкт-Петербургского государственного политехнического университета. Экономические науки. 2009. № 3(79). С. 40-45.
10. Filippin A., Fiorio C., Viviano E. The effect of tax enforcement on tax morale // European Journal of Political Economy. 2013. Vol. 32. P. 320-331.

11. Moser D.V., Evans J.H., Kim C.K. The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions // *Accounting Review*. 1995. Vol. 70(4). P. 619–634.
12. Lindsay J. Trade sanctions as policy instruments: A re–examination // *International Studies Quarterly*. 2006. Vol. 30. P. 153–173.
13. Nossal K. International sanctions as international punishment // *International Organization*. 2009. Vol. 43. P. 301–322.
14. Pape Robert A. Why economic sanctions do not work // *International Security*. 1997. Vol. 22. P. 90–136.
15. Slemrod J., Weber C. Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy // *International Tax and Public Finance*. 2012. Vol. 19(1). P. 25–53.

References

1. Akinin P.V., Zhevora Yu.I., Trysyachnyj V.I. Gosudarstvennoe regulirovanie rynka sredstv proizvodstva v sisteme ekonomicheskoy bezopasnosti regiona. Stavropol: Stavropolskij gosudarstvennyj universitet, 2005. 250 s.
2. Andrianova N.G. Koncepciya obshih pravil protiv ukloneniya ot uplaty nalogov v rossijskom nalogovom zakonodatelstve // *Aktualnye problemy rossijskogo prava*. 2021. T. 16. № 1 (122). S. 71–79.
3. Institucionalnaya ekonomika: novaya institucionalnaya ekonomicheskaya teoriya: uchebnik dlya vuzov / Pod obsh. red. A.A. Auzana. M.: INFRA-M, 2011. 408 s.
4. Kireenko A.P., Nevzorova E.N. Karta nauchnyh issledovanij v sfere tenevoj ekonomiki i ukloneniya ot uplaty nalogov // *Vestnik Tomskogo gosudarstvennogo universiteta. Ekonomika*. 2019. № 46. S. 46–59.
5. Kirillov M.A., Smirnov A.R. Uklonenie ot uplaty nalogov kak ugroza ekonomicheskoy bezopasnosti gosudarstva // *Vestnik Rossijskogo universiteta kooperacii*. 2021. № 2 (44). S. 131–135.
6. Mutasova M.A. Osobennosti zakrepleniya principa spravedlivosti v ugovornom zakonodatelstve Rossijskoj Federacii i nekotoryh zarubezhnyh stran // *Vestnik VGU. Seriya: Pravo*. 2019. № 1 (36). S. 266–274.
7. Niftalieva I.A. Formirovanie i razvitie principa spravedlivosti v rossijskom ugovornom zakonodatelstve // *Vestnik Volgogradskoj akademii MVD Rossii*. 2019. № 2 (49). S. 40–47.
8. Trysyachnyj V.I., Rudenko V.V., Sheverdyayev A.A. Socialno-ekonomicheskie aspekty obespecheniya nacionalnoj bezopasnosti i ee regionalnoj sostavlyayushej // *Vestnik Instituta družby narodov Kavkaza (Teoriya ekonomiki i upravleniya narodnym hozyajstvom). Ekonomicheskie nauki*. 2012. № 4 (24). S. 79–84.
9. Trysyachnyj V.I. Rynoch'naya transformaciya soderzhaniya kategorii "ekonomicheskaya bezopasnost" // *Nauchno-tehnicheskie vedomosti Sankt-Peterburgskogo gosudarstvennogo politehnicheskogo universiteta. Ekonomicheskie nauki*. 2009. № 3 (79). S. 40–45.
10. Filippin A., Fiorio C., Viviano E. The effect of tax enforcement on tax morale // *European Journal of Political Economy*. 2013. Vol. 32. P. 320–331.
11. Moser D.V., Evans J.H., Kim C.K. The effects of horizontal and exchange inequity on tax reporting decisions // *Accounting Review*. 1995. Vol. 70 (4). P. 619–634.
12. Lindsay J. Trade sanctions as policy instruments: A re–examination // *International Studies Quarterly*. 2006. Vol. 30. P. 153–173.
13. Nossal K. International sanctions as international punishment // *International Organization*. 2009. Vol. 43. P. 301–322.
14. Pape Robert A. Why economic sanctions do not work // *International Security*. 1997. Vol. 22. P. 90–136.
15. Slemrod J., Weber C. Evidence of the invisible: Toward a credibility revolution in the empirical analysis of tax evasion and the informal economy // *International Tax and Public Finance*. 2012. Vol. 19 (1). P. 25–53.