

ПРОБЛЕМЫ РОССИЙСКОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

УДК – 343
ББК – 67

БОРИСОВ Денис Владимирович,
аспирант кафедры криминологии и уголовно-исполнительного права
Института международного права и экономики
им. А.С. Грибоедова
тел: 8-925-785-13-22

12.00.08 – уголовное право и криминология; уголовно-исполнительное право

ДЕТЕРМИНАНТЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Аннотация. Статья посвящена комплексному анализу детерминант налоговых правонарушений и их теоретической классификации.

Ключевые слова: криминология, детерминанты, причины, условия, криминогенные факторы, налоговые правонарушения и преступления.

BORISOV Denis Vladimirovich,
Postgraduate of the Department of Criminology
and Criminal and Penal Law of the Institute of International Law and Economics
named after A.S. Griboedov

DETERMINANTS OF TAX OFFENSES AND THEIR CLASSIFICATION

Summary. The article is devoted to the comprehensive analysis of determinants of tax offences and their theoretical classification.

Keywords: criminology, determinants, causes, conditions, criminogenic factors, tax offences and tax crimes.

Для разработки и внедрения эффективно работающей системы борьбы с налоговыми правонарушениями представляется необходимым иметь четкое понимание исходных причин, условий, факторов и обстоятельств, которые в своей взаимосвязи обуславливают возникновение налоговых правонарушений. Как верно отмечают некоторые исследователи, «знание причин и условий, обуславливающих возникновение тех или иных негативных явлений, является непременным условием целенаправленного воздействия на них с целью предупреждения или ослабления» [12, с. 61].

Для целей исследования причинного комплекса, порождающего и объясняюще-

го совершение налоговых правонарушений, предлагается не обозначать различие между (i) налоговыми преступлениями, уголовная ответственность за совершение которых предусмотрена УК РФ, и (ii) налоговыми правонарушениями, ответственность за которые наступает согласно НК РФ и КоАП РФ, используя понятия «налоговые правонарушения» и «налоговые преступления» (а также соответствующие производные) в качестве терминов, обобщающих единое исследуемое явление.

Налоговые правонарушения, по сути, представляют собой не что иное, как некое отражение противоречий между субъектами экономической деятельности, выраженное, как метко отметил М.В. Корнау-

хов, в том, что изначально существует коллизия между первичностью права собственности и фискальным интересом государства [4]. В конечном счете эти противоречия находят отражение в социальных конфликтах и девиации. В связи с этим изучение причинности возникновения таких социальных конфликтов вообще и налоговых правонарушений в частности представляет особый интерес.

Итак, детерминантами преступности (от лат. *determinare* – «определять») принято называть комплекс социальных явлений, совместное действие которых обуславливает возникновение преступности. При этом большинство ученых-исследователей рассматривают исключительно причины преступности и ее условия [5]. Другие же предпочитают не делать различий между терминологией составляющих детерминанты элементов, сосредоточившись на сущностном элементе «причинного комплекса» [12, с. 61]. Отмечая жизнеспособность каждого из указанных выше подходов, полагаем, что наиболее целостное представление дает подход, в соответствии с которым по механизму действия негативные социальные процессы разбиваются на такие «элементы» детерминант налоговой преступности, как причины, условия и криминогенные факторы [1].

Следует отметить, что в научной литературе чаще всего делается акцент на негативном социальном содержании причин и условий преступности [6, с. 167]. Вместе с тем, – и, на наш взгляд, этот подход видится более целостным, – некоторые ученые отмечают, что в процессе детерминации могут также участвовать во взаимодействии с отрицательными и положительными общественными явлениями [8, с. 246].

Причины налоговой преступности. В обобщенном виде причины преступности – это те социально-психологические факторы и обстоятельства, от которых непосредственно зависит совершение преступлений. Как верно отмечается в научной литературе, анализ причин налоговой преступности не может привести к выявлению основной причины или составлению исчерпывающего каталога таких причин, поскольку одни и те же причины в сочетании

с несколько отличными друг от друга условиями могут по-разному влиять на количественные и качественные показатели преступности [8, с. 230].

Рассматривая причины совершения преступлений, отметим, что существует несколько общепризнанных классификаций причин совершения налоговых правонарушений [3, 10, 13]. Так, П.М. Годме, например, выделяет четыре группы причин, которые сформированы по сферам жизни человека:

1) политические (налоговые механизмы используются, в том числе, для регулирования общественных процессов, что приводит к ущемлению интересов некоторых групп граждан и, вследствие этого, проявлению негативного отношения к данному процессу со стороны некоторых граждан);

2) экономические (получение прибыли любыми доступными способами, в том числе посредством минимизации расходной части в виде необходимости уплачивать соответствующие налоги);

3) моральные (позиция налогоплательщика по отношению к исполнению или неисполнению налоговой обязанности);

4) технические (недостатки в методах и формах проведения налогового контроля) [2, с. 459].

Другие исследователи предлагают несколько иную классификацию, разделяя причины на: (i) социально-экономические, (ii) политические, (iii) технические, (iv) правовые (объемность, изменчивость и несовершенство действующего законодательства), (v) цивилистические (правовой нигилизм и отсутствие правовой культуры) и (vi) организационные (недостатки в процессуальном законодательстве, несогласованность в действиях органов предварительного следствия и арбитражных судов) [14].

Любопытна и классификация, предложенная Е.В. Трегубовой, согласно которой все причины совершения правонарушений, включая налоговые, подразделяются на (i) зависимые от деятельности налоговых органов и соответственно (ii) не зависимые [11].

Условия налоговой преступности. В свою очередь, условиями налоговой преступности выступают такие общественные

явления (отрицательные обстоятельства), которые непосредственно не вызывают совершения преступления, но являются своеобразным фундаментом для формирования и действия соответствующей причины. Иными словами, условие – это то, что само по себе не порождает преступность или преступление, но влияет на процессы порождения и участвует в процессе детерминации преступности [8, с. 232].

Несмотря на свою «вспомогательную» роль, именно условия во многом определяют способ реализации преступного намерения, объект преступного посяательства, размер и характер причиненного вреда, место и время совершения преступления. Поэтому, влияя на условия, можно оказывать тем самым воздействие на саму причину, смягчая или усиливая ее действие [5]. Более того, В.К. Баев, например, считает, что устранение условий правонарушений является основным путем предотвращения правонарушений и борьбы с ними, поскольку причина правонарушений является своего рода константой и в обобщенном виде представляет собой стремление лица удовлетворить (или проявить) противоправным (противозаконным) способом свои интересы, стремления, эмоции [9, с. 451].

Как отмечает О.А. Абакумова, «в криминологической литературе условия преступности очень часто подразделяются на три основные группы: (i) сопутствующие (они образуют общий фон событий и явлений, обстоятельства места и времени), (ii) необходимые (без таких событий условие могло бы не наступить) и (iii) достаточные (совокупность всех необходимых условий)» [1, с. 80].

Важно отметить, что в зависимости от конкретных фактических обстоятельств одно и то же обстоятельство может выступать как в качестве причины преступности, так и в качестве ее условия. Тем не менее, четкое разграничение причин и условий имеет практическую значимость: смещение причины и условий может привести к тому, что в центре внимания могут оказаться незначительные факторы, а существенные – остаться в тени [9, с. 450].

Криминогенные факторы налоговой преступности. Вместе с причинами и условиями при изучении и описании детерминант преступности используется такое понятие, как «фактор», означающее, что представляющее криминологический интерес явление имеет определенное значение, но при этом, как правило, сами собой эти факторы не порождают преступности, они как бы создают предпосылки [1, с. 82]. По сути, это понятие является родовым для причин и условий, поскольку определенные факторы, обладающие причинной связью с преступностью, рассматриваются в качестве ее причин, тогда как другие выступают условиями, ей способствующими [7, с. 182].

Признавая обоснованность приводимых в научной литературе классификаций детерминант налоговых правонарушений, важно отметить, что некоторые из ранее выделявшихся в научной литературе аспектов играют менее заметную роль на современном этапе. Например, вряд ли целесообразно говорить о чрезмерном налоговом бремени, которое несут российские налогоплательщики, или о критическом состоянии уровня развития нормативно-правовых актов в данной области. Это же соображение, на наш взгляд, справедливо и в отношении организационных факторов, поскольку, несмотря на наличие существенного количества областей, требующих дополнительной проработки, в целом налоговый контроль в России заметно эволюционировал (например, изменения законодательства в части контроля над созданием юридических лиц, автоматический обмен информацией, включая межведомственный, создание единых баз данных, правила КИК и пр.). Тогда как, например, нравственно-психологические факторы совершения преступлений по-прежнему играют значительную роль, поскольку, в том числе, у граждан-налогоплательщиков, как и иных субъектов предпринимательской деятельности, отсутствует четкое понимание того, на что конкретно государством тратятся соответствующие отчисления. При этом стоит отметить, что речь в данном случае идет не столько о легальной открытости бюджетного процесса,

сколько о фактических расходах отчислений граждан и материализации результатов таких трат.

В целом согласимся с изложенными выше классификациями детерминант налоговой преступности, но представляется небезынтересным анализ и классификация причинного комплекса налоговой преступности на основе уровня действия. Так, О.А. Абакумова предлагает проводить исследование детерминант налоговой преступности применительно к обществу – на общесоциальном уровне, применительно к малым группам – на социально-психологическом уровне, применительно к личности налогового преступника – на психологическом уровне [1, с. 86].

Налоговые отношения (в широком понимании) изначально заключают в себе конфликт интересов, выраженный в том, что собственники вынуждены расставаться с законно нажитым имуществом в пользу государства, тогда как государство требует соответствующих поступлений для обеспечения своего нормального функционирования.

Изучение детерминант налоговой преступности позволяет прийти к выводу, что возникновение девиантных проявлений в сознании налогоплательщика обусловлено комбинацией причин, условий и криминогенных факторов в многогранности таких аспектов, как правовой, организационный, политический, экономический, социальный, информационный и другие. Рассмотрение детерминант налоговых правонарушений в контексте уровня их воздействия как общесоциальные (применительно к обществу в целом), социально-психологические (применительно к отдельным социальным группам) и психологические (применительно к отдельным индивидам) должно позволить разработать наиболее комплексные механизмы воздействия на соответствующие детерминанты. В конечном итоге это с неизбежностью должно привести к смещению баланса регулирования в данной области с мер принуждения и наказания, предусмотренных государством за совершение соответствующих нарушений, в пользу развитой системы налогового администри-

рования и повышения уровня налоговой культуры населения.

Список литературы:

- [1] Абакумова О.А. Криминологические аспекты налоговой преступности: Дис. ... канд. юрид. наук. Сургут, 2010. – 234 с.: ил. РГБ ОД, 61 10-12/1098.
- [2] Бекряшев А.К., Белозеров И.П. Теневая экономика и экономическая преступность // Омск: Омский государственный университет, 2008.
- [3] Егоршин В.М., Колесников В.В. Преступность в сфере экономической деятельности: Монография. СПб.: Санкт-Петербургский университет МВД России; Фонд «Университет», 2000.
- [4] Корнаухов М.В. О проблеме разграничения оптимизации налогообложения и уклонения от уплаты налогов // Налоговые споры: теория и практика. 2006. № 10.
- [5] Кочкаров А.А. Причины и условия налоговых правонарушений // Финансовое право. 2011. № 6 // СПС «КонсультантПлюс».
- [6] Криминология: Учебник / Под ред. Н.Ф. Кузнецовой, В.В. Лунеева. М., 2004.
- [7] Криминология: Учебник / Под ред. проф. В.Д. Малкова. М.: ЗАО «Юстицинформ», 2004.
- [8] Криминология: Учебник для вузов / Под общ. ред. А.И. Долговой. М., 2001.
- [9] Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе // Общая теория права / Под общ. ред. В.К. Баева. Нижегородский ВШ МВД России, 1993.
- [10] Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Дис. ... докт. юрид. наук. М., 2004.
- [11] Трегубова Е.В. Правовые запреты и причины совершения налоговых правонарушений? // Административное и муниципальное право. 2008. № 6 // СПС «КонсультантПлюс».
- [12] Филиппова О.В., Зацепин А.М. Детерминанты совершения преступлений, предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов и(или) сборов // Мониторинг правоприменения. 2014. № 1 (10).
- [13] Хоменя А.В. Уголовная ответственность за налоговые правонарушения: сравнительно-правовой аспект // Соискатель. 2004. № 1.
- [14] Шередко Е.В., Симин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1 // СПС «КонсультантПлюс».

Spisok literatury:

- [1] *Abakumova O.A.* Kriminologicheskie aspekty' nalogovoj prestupnosti: Dis. ... kand. yurid. nauk. Surgut, 2010. – 234 s.: il. RGB OD, 61 10-12/1098.
- [2] *Bekryashev A.K., Belozеров I.P.* Tenevaya e'konomika i e'konomicheskaya prestupnost' / Omsk: Omskii gosudarstvenny'j universitet, 2008.
- [3] *Egorshin V.M., Kolesnikov V.V.* Prestupnost' v sfere e'konomicheskoy deyatel'nosti: Monografiya. SPb.: Sankt-Peterburgskij universitet MVD Rossii; Fond «Universitet», 2000.
- [4] *Kornaukhov M.V.* O probleme razgraničeniya optimizacii nalogooblozheniya i ukloneniya ot uplaty' nalogov // Nalogovy'e spory': teoriya i praktika. 2006. № 10.
- [5] *Kochkarov A.A.* Prichiny' i usloviya nalogovy'x pravonarushenij // Finansovoe pravo. 2011. № 6 // SPS «Konsul'tantPlyus».
- [6] *Kriminologiya: Uchebnik / Pod red. N.F. Kuznecovoj, V.V. Luneeva. M., 2004.*
- [7] *Kriminologiya: Uchebnik / Pod red. prof. V.D. Malkova. M.: ZAO «Yusticinform», 2004.*
- [8] *Kriminologiya: Uchebnik dlya vuzov / Pod obshh. red. A.I. Dolgovoj. M., 2001.*
- [9] Prichina i uslovie soversheniya pravonarushenij v sovremennom rossijskom obshhestve // Obshhaya teoriya prava / Pod obshh. red. V.K. Baeva. Nizhegorodskij VSh MVD Rossii, 1993.
- [10] *Solov'ev I.N.* Realizaciya ugolovnoj politiki Rossii v sfere nalogovy'x prestuplenij: problemy' i perspektivy': Dis. ... dokt. yurid. nauk. M., 2004.
- [11] *Tregubova E.V.* Pravovy'e zaprety' i prichiny' soversheniya nalogovy'x pravonarushenij? // Administrativnoe i municipal'noe pravo. 2008. № 6 // SPS «Konsul'tantPlyus».
- [12] *Filippova O.V., Zacepin A.M.* Determinanty' soversheniya prestuplenij, predusmatrivayushhix otvetstvennost' za uklonenie ot uplaty' nalogov i (ili) sborov // Monitoring pravoprimeneniya. 2014. № 1 (10).
- [13] *Xomenya A.V.* Ugolvnaya otvetstvennost' za nalogovy'e pravonarusheniya: sravnitel'no-pravovoj aspekt // Soiskatel'. 2004. № 1.
- [14] *Sheredko E.V., Simin V.N.* Uklonenie ot uplaty' nalogov: prichiny', sposoby' i sredstva presecheniya // Finansovoe pravo. 2009. № 1 // SPS «Konsul'tantPlyus».

