

УДК 347.73

ОБСТОЯТЕЛЬСТВА, СПОСОБСТВУЮЩИЕ СОВЕРШЕНИЮ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Р. В. Бобринев

CIRCUMSTANCES INCITING TO COMMISSION OF TAX OFFENCES AND CRIMES

R. V. Bobrinev

В статье исходя из теоретических научных воззрений на природу и источники налоговых деликтов, а также с учетом состояния правовой регламентации деятельности по профилактике таких противоправных явлений, предпринята попытка обосновать возможность и целесообразность единого комплексного исследования причин и условий совершения налоговых правонарушений и преступлений. Придерживаясь этой позиции и с учетом принятой в соответствующей литературе дифференциации обстоятельств, вызывающих уклонение от уплаты налогов, выявляются и рассматриваются наиболее опасные детерминанты указанных деяний экономического, политического, технического, морального, правового и организационного характера. В результате этого делаются следующие выводы, способствующие ослаблению воздействия таких деструктивных явлений на отношения между государством и налогоплательщиками. Во-первых, обеспечение соответствия налоговых отношений объективным экономическим условиям. Во-вторых, стабилизация политической системы страны, завершение ее формирования. В-третьих, совершенствование форм и методов налогового контроля, эскалация профессионального уровня проверяющих. В-четвертых, повышение налоговой культуры граждан с одновременным повышением культуры государства по расходованию централизованных публичных фондов. В-пятых, снижение количества изменений в налоговом, уголовном и уголовно-процессуальном законодательстве, влекущих разобщенность в работе налоговых инспекторов, сотрудников полиции и следователей, с одной стороны, и усиливающих мотивацию налогоплательщиков к нарушению правовых норм, с другой стороны. В-шестых, закрепление обязанности должностных лиц налоговых органов по выявлению обстоятельств, способствующих совершению налоговых правонарушений и принятию мер по их устранению.

The paper attempts to substantiate the feasibility of an integrated study of the causes and conditions for the commission of tax offences and crimes on the basis of theoretical scientific views on the nature and sources of tax torts and considering the status of legal regulation for the prevention of such unlawful phenomena. Adhering to this position and taking into account the differentiation of the circumstances causing tax evasion, the most critical determinants of these acts of economic, political, technical, moral, legal and organizational character are revealed and considered. The following conclusions, which help to reduce the impact of such destructive effects on the relationship between the state and taxpayers are made: firstly, ensuring the correspondence of tax relations to the real economic conditions; secondly, the stabilization of the political system of the country, the completion of its formation; thirdly, the improvement of forms and methods of tax control, improvement of the professional competency of inspectors; fourthly, the improvement of the tax culture of citizens while enhancing the culture of the state in using centralized public funds; fifthly, reducing the number of changes in tax, criminal and criminal-procedural legislation causing dissociation of the tax inspectors, police officers and investigators on one hand, and enhancing motivation of VAT parties to the violation of legal norms, on the other hand; sixthly, definition of the responsibilities of tax authorities officials to identify the circumstances promoting the commission of tax offences and measures to eliminate them.

Ключевые слова: налоги, налогоплательщики, налоговые органы, налоговые правонарушения, налоговые преступления, обстоятельства (причины и условия), способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений, предупреждение налоговых правонарушений и преступлений.

Keywords: taxes, taxpayers, tax agencies, tax offences, tax crimes, circumstances inciting to commission of tax offences and tax crimes, prevention of tax offences, prevention of tax crimes.

Изучение обстоятельств, способствующих совершению налоговых правонарушений и преступлений на каждом этапе формирования российского общества, имеет огромное значение для контролируемого снижения их количества. По мнению Н. Н. Надежина, государство ежегодно недополучает до трети налоговых поступлений в бюджет. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной не-

поступления налогов в бюджет. Рост налоговой преступности имеет высокую динамику, поэтому по некоторым оценкам характеризуется как катастрофический [12].

Современный этап развития российского государства на фоне кризисных явлений в мировой и национальной экономиках не может быть с финансовой точки зрения благополучно пройден без должного государственного внимания к обстоятельствам, спо-

собствующим девиантному поведению налогоплательщиков. Косвенно эта проблема была затронута в бюджетном послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. В частности в нем глава государства отметил, что основанная на высоких темпах экономического развития и растущих ценах на ресурсы модель постоянного роста бюджетных расходов к настоящему моменту исчерпала свои возможности. Следствием этого стало снижение устойчивости федерального бюджета и увеличение государственных долговых обязательств у трети региональных бюджетов. В этой ситуации в числе прочих необходима реализация мер по противодействию уклонению от налогообложения, в том числе с использованием оффшорных юрисдикций [1].

Однако нужно заметить, что эффективность противодействия нарушителям налогово-правовых норм не мыслима без качественного осмысления причин и условий, обуславливающих их поведение в налоговых правоотношениях. Изучение данных обстоятельств позволяет глубоко понять их природу и противопоставить им научно разработанные профилактические мероприятия. Исходя из этого, важнейшим направлением в борьбе с правонарушениями, в том числе совершаемыми в налоговой сфере, является их предупреждение.

Вопросы предупреждения правонарушений и преступлений всегда интересовали отечественных исследователей. К сожалению, система предупреждения деликтности, существовавшая в советское время, практически разрушена, а новой системы адекватной современным вызовам пока еще не создано. Поэтому предупреждение, в том числе налоговых правонарушений и преступлений, в настоящее время больше напоминает систему со слабыми взаимодействиями.

Подтверждением этого тезиса являются следующие аргументы.

Во-первых, непрекращающаяся, порой не обоснованная смена важнейших субъектов профилактики налоговых деликтов – правоохранительных органов, выявляющих, предупреждающих и расследующих налоговые преступления.

Во-вторых, постепенная либерализация и без того не слишком пугающего налогоплательщиков уголовного законодательства в части ответственности за совершение налоговых преступлений.

В-третьих, законодательное ограничение полномочий подразделений по борьбе с налоговыми преступлениями, чьи материалы перестали признаваться поводом для возбуждения уголовных по налоговым преступлениям.

В-четвертых, слабое участие налоговых органов в профилактической деятельности, вследствие законодательного незакрепления за ними обязанности по установлению обстоятельств, способствующих совершению налоговых правонарушений.

В-пятых, отсутствие в свободном доступе данных о системе учета налоговых правонарушений, об их видах, сведениях о лицах, привлекаемых к налоговой ответственности, информации по налоговой рецидивности и т. п.

Так, например, изучение сайтов налоговых органов привело нас к ощущению некоего замалчивания

налоговыми администраторами ситуации с налоговой правонарушаемостью. На первом плане в их работе находятся показатели, касающиеся сбора налогов, численности налогоплательщиков – организаций и физических лиц, количества исключенных налогоплательщиков из государственного реестра, числа проведенных налоговых проверок и др.

Такое положение дел, очевидно, не может не беспокоить исследователей, изучающих налоговую деликтность. Не ведение налоговым ведомством работы по выявлению обстоятельств, способствующих совершению налоговых правонарушений, равно как и не предание гласности результатов этой работы, существенно ограничивает возможности по выработке комплекса профилактических мероприятий, направленных на превенцию налоговых правонарушений не только для науки налогового права, но и в известной мере, сдерживает развитие и становление научно обоснованных уголовно-правовых и криминологических средств борьбы с налоговыми преступлениями.

Перед тем как непосредственно приступить к рассмотрению обстоятельств (причин и условий), способствующих совершению налоговых правонарушений и преступлений, знание которых необходимо для создания системы их предупреждения, следует сказать о причинности в целом. В юридической науке причинность определяется как объективно существующая связь, зависимость между двумя или несколькими явлениями, при которой одно из них (причина) порождает другие (следствия) [6, с. 138].

Причина правонарушений – это стремление лица удовлетворить (или проявить) противоправным (противозаконным) способом свои интересы, стремления, эмоции. Эта причина извечна, ибо сопутствует всем временам, народам, государствам, правовым системам. Менялись противоправность деяний, их оценка законодательством, но объяснить совершаемые правонарушения можно лишь названной выше причиной. Условия, формирующие причину, усиливающие или ослабляющие ее действие, очень разнообразны. Их устранение – это и есть основные пути предотвращения правонарушений и борьбы с ними [14, с. 450].

Учитывая функциональное единство категорий причины и условия преступности, отечественные криминологи ввели в научный оборот латинский термин «детерминация», т. е. причинная обусловленность преступности, когда совместно действуют причина и условие, но причина порождает следствие, а условие ему способствует [8, с. 157]. Исходя из этого, вместо термина причины и условия, способствующие совершению преступления, все чаще используются такие понятия, как криминогенные детерминанты или обстоятельства, способствующие совершению преступлений. Придерживаясь указанной тенденции, под детерминантами (обстоятельствами), способствующими (определяющими) совершению налоговых правонарушений и преступлений, мы подразумеваем причины и условия, способствующие совершению налоговых правонарушений и преступлений.

Обстоятельства, определяющие противоправное поведение лиц по происхождению и сущности, также как и сама деликтность, социальны. Первые попытки выявить связь различных наказуемых деяний с соци-

альными условиями общества можно найти еще в работах античных мыслителей. Однако, прорыв осуществили раннебуржуазные ученые, связавшие их существование с нищетой и бедностью широких слоев населения, с паразитическим образом жизни власть имущих. Для России эта проблема – одна из важнейших. Разрыв между уровнем жизни бедных и богатых слоев населения в нашей стране составляет десятки раз. По мнению Т. В. Раскиной, в целом ситуация в стране продолжает оставаться достаточно сложной, свидетельством чему является уровень жизни населения. В 2011 г. рост реальных, за вычетом инфляции, доходов граждан составил только 1 %, что ниже показателя кризисного 2008 г., когда рост доходов был 2,4 %. Не отмечается и перспектив к сокращению значительной имущественной дифференциации [15, с. 38].

Сказанное означает, что наряду с субъективными факторами на формирование негативных свойств личности влияют факторы объективные. Подчас не так просто определить, что же является определяющим обстоятельством: антиобщественная ориентация личности или жизненная ситуация. В. П. Лобзяков по этому поводу пишет, что выбор формы поведения зависит, прежде всего, от индивидуальных, в том числе волевых, качеств самого человека и лишь потом – от конкретной жизненной ситуации. Признать иное – значит придать фатальную значимость криминальной ситуации и игнорировать роль нравственного выбора, формирование которого является важнейшей задачей профилактики преступлений [9, с. 27].

Необходимо отметить, что изучению обстоятельств совершения налогообязанными лицами запрещенных Налоговым кодексом РФ (далее – НК РФ) и Уголовным кодексом РФ (далее – УК РФ) противоправных деяний, влекущих непоступление в бюджетную систему государства обязательных платежей, в отличие от иных общественно-порицаемых деяний, в соответствующей литературе уделялось недостаточно внимания. И только в связи с коренными изменениями в государственной политике и переходом к рыночной экономике указанная проблема приобрела особую актуальность. Тем не менее следует еще раз отметить недостаточность осмысления и анализа со стороны ученых и государства проблемы предупреждения налоговых правонарушений и преступлений. Отчасти это вызвано причинами, которые мы указали выше.

Налоговые правонарушения и налоговые преступления суть взаимосвязанные и во многом схожие противоправные явления. Объясняется это тем, что они не только посягают на один и тот же объект, но и могут совершаться одними и теми же лицами, в одном и том же месте, одним и тем же способом. Отграничиваются эти деяния друг от друга размером неуплаченного (неуплаченных) в результате противоправного акта налога (налогов) и формой вины лица. Исходя из этого мы полагаем, что обстоятельства, способствующие совершению этих двух групп деликтов, часто не имеют каких-либо резких отличий, а в некоторых ситуациях могут выступать в качестве единого причинного комплекса. К примеру, когда организация по результатам налогового контроля привлекается к

налоговой ответственности, а ее руководитель, совершивший это деяние, при наличии в его действиях признаков состава налогового преступления к уголовной ответственности, очевидно, что детерминанты обоих деяний имеют одинаковую природу. Поэтому представляется обоснованным дальнейшее рассмотрение в единстве и на основе имеющихся научных знаний о различных видах детерминант общественно опасного поведения налогообязанных лиц обстоятельств, способствующих совершению налоговых правонарушений, и обстоятельств, способствующих совершению налоговых преступлений. Тем более что первые зачастую предшествуют многим налоговым преступлениям и причиняют вред тем же общественным отношениям, что и при совершении соответствующих уголовно-наказуемых деяний.

Французский специалист в области финансового права П. М. Годме выделял следующие причины уклонения от уплаты налогов: моральные, политические, экономические и технические [2, с. 399 – 406].

Известный российский ученый И. И. Кучеров полагает возможным классифицировать причины налоговых преступлений на экономические, политические, технические, моральные, правовые и причины организационного характера [7, с. 55].

Л. М. Щербакова, О. П. Белая и В. Н. Босаков квалифицируют преступное поведение налогового налогоплательщика как специфичную ответную реакцию человека, зависящую от стимулирующей социально-экономической, политической, организационно-управленческой и других ситуаций в конкретный момент времени [20, с. 19].

Как видно из приведенных точек зрения, указанные представители научного сообщества солидарны при определении основных видов криминогенных детерминант противоправного поведения налогообязанных лиц. Вместе с тем думается, что перечень таких обстоятельств наиболее полно изложен в работе И. И. Кучерова. Исходя из этого, при рассмотрении содержания детерминант рассматриваемых деликтов мы будем придерживаться предложенной им классификации.

Обстоятельства налоговых правонарушений и преступлений экономического характера имеют первостепенное значение. В значительной степени они обусловлены и самой налоговой системой, формируемой в России. Так, по мнению Д. Г. Черника, одним из недостатков российской налоговой системы является то, что законодатели и правительство стремятся не столько к расширению налоговой базы путем стимулирования развития производства и предпринимательства, сколько к сбалансированию бюджета, и таким образом, фискальная функция налогов начинается преобладать над стимулирующей [19, с. 19].

Государство, устанавливая налоги, стремится обеспечить себе материальную базу для решения стоящих перед ним задач. В связи с этим фискальная функция является основной функцией налогообложения, посредством которой реализуется основное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, аккумуляция в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ.

В условиях, когда государство оказывается неспособным обеспечить выполнение этих программ, обеспечить конституционные права своих граждан на труд, оплату этого труда и т. п., у граждан складывается впечатление, что государство устанавливает налоги исключительно в своих интересах. Приемлемость же поведения государства в налоговых отношениях состоит в том, что налоги должны одновременно пополнять бюджет и не угнетать производство.

Достижение указанной цели связано, прежде всего, со снижением налогового бремени и наличием в государстве простой и прозрачной системы налогообложения. Тем не менее, исходя из основных направлений налоговой политики Российской Федерации на 2014 г. и на плановый период 2015 – 2016 гг., приоритетом Правительства РФ выступает неизменность налоговой нагрузки по секторам экономики, в которых достигнут ее оптимальный уровень. Это значит, что те сектора (например, имущественный сектор физических и юридических лиц), в которых оптимальный уровень налогообложения пока еще минимален, вскоре будут вовлечены в полноценный налогооблагаемый оборот. Уже в текущем году эскалация налоговой нагрузки коснется некоторых юридических лиц – плательщиков налога на имущество юридических лиц в отношении отдельных объектов недвижимости, физических лиц – плательщиков налога на имущество физических лиц, налогоплательщиков акцизов, транспортного налога (владельцев дорогих автомобилей), единого налога на вмененный доход, налога на добычу полезных ископаемых (в отношении нефти обезвоженной, обессоленной и стабилизированной). При этом так называемая «плоская» шкала налогообложения по налогу на доходы физических лиц, предусматривающая равное налоговое бремя безотносительно к размеру получаемого лицом дохода, осталась без изменения.

Между тем государство не должно забывать, что налоговые отношения должны отвечать объективным экономическим условиям. Это означает, что любое изменение в системе налогообложения должно происходить в соответствии с условиями воспроизводства, а налоговая нагрузка должна быть адекватна сложившимся экономическим реалиям. В противном случае ухудшившееся материальное положение налогоплательщиков достаточно часто выступает определяющим фактором совершения налоговых правонарушений и преступлений. Для многих сокрытие доходов и имущества от налогообложения становится единственным способом самозащиты своих личных имущественных и неимущественных прав, а также и законных интересов. Тем более что сокрытие налогов ряд ученых Северокавказского федерального университета [20, с. 20] относят к безопасному способу удовлетворения материальных потребностей личностью налогоплательщика.

К числу политических обстоятельств, способствующих уклонению от налогообложения, относится не оформившаяся политическая система России. Не секрет, что политические партии финансируются в большей или меньшей степени за счет денежных средств, получаемых в виде добровольных пожертвований, в том числе от различных сомнительных орга-

низаций. Иногда такие средства добываются способами далекими от законных, в том числе посредством обирания предпринимателей (вымогательства). В связи с этим последние вынуждены изымать из оборота значительные денежные ресурсы, что уменьшает их доходы и детерминирует уклонение от уплаты налогов.

Отметим также, что от общей политической ситуации в стране напрямую зависит уровень налоговой дисциплины. Так, в периоды резкого обострения кризиса государственной власти в России отмечается резкое снижение собираемости налогов из-за массового неисполнения налогоплательщиками своих обязанностей.

Политические причины уклонения от уплаты налогов связаны с регулирующей функцией налогообложения, посредством которого государство проводит ту или иную социальную или экономическую политику. Лица, против которых направлена такая политика, путем неисполнения норм налогового законодательства оказывают определенное противодействие господствующей группе [13, с. 185].

К детерминантам технического характера, влекущим уклонение от уплаты налогов, с одной стороны, относят несовершенство форм и методов налогового контроля. До сих пор не утратила своей актуальности изложенная почти пятнадцать лет назад мысль И. И. Кучерова о том, что, к сожалению, пока еще типичными являются факты наложения налоговыми органами излишних штрафных санкций, нарушение порядка административного производства, провоцирование безнаказанности нарушителей налогового законодательства [7, с. 65]. Не устранены эти явления и по сей день.

С другой стороны, упорность налогового контроля вытекает из отсутствия идеологии контроля в целом и прочной организационной основы. Глубина контроля зависит от дисциплины, суть которой заключается в том, чтобы налогоплательщики соблюдали законодательство о налогах и сборах, своевременно и в полном объеме уплачивали установленные законодательством налоги и сборы. Однако, как показывает практика, дисциплина в России соблюдается плохо. Многие лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью, не регистрируются в налоговых органах, не желая нести дополнительное имущественное бремя по приобретению контрольно-кассовой техники, компьютеров и соответствующих программ для ведения бухгалтерского и налогового учета и передачи соответствующей отчетности налоговым органам, аренде помещений, уплате налоговых платежей. Некоторые легально работающие налогоплательщики испытывают нехватку высококвалифицированных специалистов, способных работать с новейшими персональными компьютерами и предлагаемыми для внедрения налоговыми органами программами, необходимыми для автоматизации учета первичной документации. Многие из них не применяют в своей деятельности считывающие, запоминающие и иные технические устройства, в том числе в связи с их дороговизной и, как уже было отмечено, отсутствием подготовленных кадров по их эксплуатации и ремонту.

Рассматривая моральные (нравственно-психологические) обстоятельства совершения нарушений налогового законодательства многие авторы обращают внимание на личностное, негативное отношение налогоплательщиков к существующей налоговой системе, низкий уровень правовой и налоговой культуры, а также гипертрофированную корыстную мотивацию. Именно нравственные факторы, по их мнению, являются основной причиной налоговых правонарушений и преступлений.

Следует признать, что проводимая в России социально-экономическая реформа в качестве побочного явления расшатала нравственные устои общества, породила значительные деформации массового общественного сознания и общественной морали. Так, по данным директора Российского независимого института социальных и национальных проблем М. Горшкова, в 1998 г. около 45 % молодых людей в возрасте до 30 лет к уклонению от уплаты налогов, относились с одобрением [3]. Проведенные в 2004 г. опросы показали, что половина россиян убеждены, что уклоняться от уплаты налогов нельзя ни при каких обстоятельствах. Около 30 % придерживаются мнения, что бывают ситуации, когда уклонение от уплаты налогов допустимо, относя к ним: низкий уровень жизни; несправедливость налогообложения; неправильное распоряжение государством собранными в виде налогов средствами; безнаказанность; разовый доход [15]. По данным фонда «Общественное мнение» 69 % россиян относятся к неуплате налогов с пониманием, 28 % – даже с одобрением и только 5 % – с осуждением [11]. Таким образом, на сегодняшний день процент лиц, одобряющих уклонение от уплаты налогов, не имеет тенденции к снижению. Объясняется это ухудшающейся обстановкой в российской экономике (нехватка бюджетных доходов, сокращение бюджетных расходов с частичным переложением их на работающее население страны, обесценивание рубля, увеличение стоимости кредитных ресурсов при неизменности ставки рефинансирования и т. п.) и политике (не сменяемость власти, монополия одной политической партии).

И. Н. Соловьев причины налоговой преступности предлагает искать в самой сущности налоговых правоотношений, которые предусматривают публично-правовую обязанность – отдать часть заработанного в пользу государства. Многие потенциальные налогоплательщики не хотят признавать такую обязанность, а также не осознают зависимость своевременности и полноты поступления налогов в бюджеты и процветания государства, стабильности в экономике и социальной политике [17, с. 259 – 260].

Разделяя позицию И. Н. Соловьева, мы, с одной стороны, придерживаемся мнения о том, что пока в массовом сознании налогоплательщиков добросовестное соблюдение налогового законодательства не начнет ассоциироваться с процветанием и укреплением государства и как следствие – с улучшением жизни каждого гражданина России будет чрезвычайно трудно добиться контролируемого снижения налоговой деликтности. Для этого государству необходимо приложить все усилия к скорейшему изменению сложившегося отрицательного отношения российских

граждан к налогам как лишению части ими заработанного. Граждане, уплачивающие налоги, должны быть абсолютно уверены, что эти деньги не будут впоследствии расхищены из казны или пушены на какие-либо сомнительные мероприятия в интересах политического меньшинства.

С другой стороны, нам представляется, что государство должно всеми силами стремиться к созданию ситуации, позволяющей гражданам страны в полной мере реализовывать свои конституционные права. Иными словами, результатами взимания налогов и сборов должны стать, как справедливо указывает Т. В. Раскина, реальные, общественно значимые востребованные проекты; удовлетворенность населения получаемыми государственными услугами в образовательной, медицинской и иных сферах; повышение жизненного уровня населения, ослабление резкости различий между наиболее и наименее обеспеченными гражданами [15, с. 38]. В противном случае, как верно отмечает И. И. Кучеров, «вне зависимости от экономической ситуации и тягот финансового кризиса при исполнении своих обязанностей перед бюджетом хозяйствующие субъекты в значительной мере копируют стиль государства. Как ни странно, моральный фактор действительно играет значительную роль в экономике: исполняя (или не исполняя) свои обязательства, в том числе расходную часть бюджета, государство подает тем самым реальный пример налогоплательщикам» [7, с. 72].

Обстоятельства совершения налоговых правонарушений и преступлений правового характера ряд ученых относят к числу первостепенных. В их числе противоречивость, а также нестабильность отечественного налогового и уголовного законодательства. Так, громоздкость, сложность, а порой и запутанность законодательства о налогах и сборах, ведет не только к умышленному уклонению от уплаты налогов, но и к различного рода ошибкам и попросту упущениям со стороны добросовестных налогоплательщиков. Как отмечает А. А. Кочкаров, несмотря на кодификацию законодательства о налогах и сборах, в правоприменительной практике налоговые органы опираются на огромное количество актов подзаконного характера: инструкций, писем, разъяснений, исходящих не только от Федеральной налоговой службы, но и от Минфина России, ЦБ РФ, судов и т. д. [5, с. 30].

Дополнительные трудности предпринимателям создают также постоянно вносимые изменения в действующее законодательство о налогах и сборах. С 2014 г. вступили в силу поправки, касающиеся восьми из одиннадцати (за исключением водного, игорного, земельного налогов) установленных налогов и трех из пяти специальных налоговых режимов. Избежать ошибок, не тратя значительные средства на бухгалтеров и аудиторов, становится все труднее. Таким образом, отмеченные обстоятельства в первую очередь негативно отражаются на материальном положении добросовестных налогоплательщиков. Для лиц, имеющих противоположную ориентацию в налоговых правоотношениях, подобные изменения лишь усиливают мотивацию к нарушению в корыстных целях налогового законодательства.

Исследовавшая вопросы уголовной политики в России в отношении преступлений в сфере экономической деятельности профессор Н. А. Лопашенко отмечает: «При анализе изменений, внесенных в гл. 22 УК РФ, обращает на себя внимание очевидная непоследовательность в решении одних и тех же вопросов. Прежде всего, это касается пенализации. Так, за налоговые преступления уголовное наказание то ужесточалось, то опять снижалось. Например, неквалифицированное уклонение от уплаты налогов с физического лица (ч. 1 ст. 198 УК РФ) в первоначальной редакции и до июня 1998 г. максимально наказывалось лишением свободы на срок до одного года, с конца июня 1998 г. и до декабря 2003 г. – до двух лет, с декабря 2003 г. – вновь до одного года, демонстрируя метод проб и ошибок, который недопустим в любом законодательстве, а в уголовном – тем более. Такая же непоследовательность была проявлена и в отношении специальных условий освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления: примечание с такими условиями то вводилось, то исключалось (для исключения возможности применения его в отношении совершенно конкретных лиц – Ходорковского и Лебедева), а затем вновь вводилось» [10, с. 43].

Нельзя назвать благополучной и ситуацию, связанную с правовой регламентацией деятельности правоохранительных органов в сфере выявления и расследования преступных уклонений от уплаты налогов. Уже десять лет как упразднена налоговая полиция, являвшаяся самостоятельным правоохранительным органом с функциями по выявлению, предупреждению, пресечению и расследованию налоговых преступлений. За это время подразделения по борьбе с налоговыми преступлениями, переданные в МВД России неоднократно реформировались, вплоть до полной ликвидации в некоторых регионах. В этой связи в литературе стали появляться спорные, на наш взгляд, предложения о наделении налоговых органов полномочиями органа дознания, в рамках которых они будут осуществлять оперативно-розыскную деятельность.

Что касается субъектов расследования налоговых преступлений, то они также не остаются без внимания государства и периодически меняются. Например, с января 2011 г. по настоящее время предварительное расследование таких деяний осуществляется следователями Следственного комитета России, не имевшими ранее опыта расследования этой категории дел. Подобные события объясняются не только отсутствием у законодателя общей идеологии и методологии борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями, но и стремлением власти извлечь сиюминутные, подчас конъюнктурные выгоды. В связи с этим складывается впечатление, что в стране существуют некие силы, которые явно не заинтересованы в усилении правоохранительной деятельности в сфере налогообложения. Иначе как тогда объяснить тот факт, что декларируя в недавно принятом законе [18] курс на предотвращение, выявление и пресечение уклонения от уплаты налогов правовые нормы, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления никаких изменений, не претерпели.

Таким образом, имеющиеся правовые коллизии в налоговом, уголовном и уголовно-процессуальном законодательстве оказывают отрицательное воздействие на ситуацию с налоговой правонарушаемостью.

Изучая вопросы налоговой деликтности, М. Н. Кобзарь-Фролова пришла к выводу, что основной организационной причиной на сегодняшний день является несогласованность в действиях специалистов налоговых органов, непосредственно участвующих в налоговых проверках и юридических отделов налоговых органов, которые непосредственно готовят дела для передачи их на разрешение возникших споров в соответствующие суды. А также несогласованность в действиях работников налоговых органов и различных регистрирующих органов [4, с. 168]. Соглашаясь с высказанным мнением, полагаем, что в числе детерминант налоговых правонарушений и преступлений организационного плана следует также рассматривать неведение налоговой службой деятельности по установлению обстоятельств, способствующих совершению нарушений законодательства о налогах и сборах.

Как показало выборочное изучение решений налоговых органов о привлечении к налоговой ответственности, руководитель налогового органа или его заместитель, как правило, предлагает в итоговой части решения виновным организациям выполнить следующие действия: уплатить недоимку; уплатить штрафы; уплатить пени; внести необходимые исправления в документы бухгалтерского и налогового учета. То есть должностные лица налоговых органов не обременяют ни себя, ни налогоплательщиков конкретными предписаниями по внесению исправлений в учетные документы. Нет в этих решениях, равно как и в других актах, принимаемых налоговыми органами и их должностными лицами, информации об обстоятельствах совершения выявленных правонарушений. В то же время в описательных частях этих документов, содержащих показания допрошенных лиц, такие причины часто просматриваются. Однако их анализом должностные лица налоговых органов не занимаются, что, по нашему мнению, объясняется отсутствием в НК РФ и Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации» закрепленной за ними обязанности по выявлению обстоятельств совершения нарушений законодательства о налогах и сборах и принятию мер по их устранению. Между тем появление в законе такой обязанности (особенно это касается материалов налоговых проверок, направляемых в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела), имело бы ощутимый превентивный эффект. Ведь кто если не должностные лица налоговых органов, проводящие по несколько месяцев выездные налоговые проверки в помещениях налогоплательщиков, смогут в максимальной степени познать обстоятельства, способствовавшие совершению нарушений законодательства о налогах и сборах. Следовательно, возбудивший уголовное дело и осуществляющий предварительное расследование спустя месяцы и даже годы после совершения соответствующего противоправного акта, полно и всесторонне выявить обстоятельства, способствующие его совершению, без помощи налоговых органов законода-

тельно обязанных осуществлять эту деятельность, зачастую не в состоянии. В результате этого представления следователей об устранении обстоятельств, способствовавших совершению налоговых преступлений, носят поверхностный, формальный характер. А присутствие примечаний к ст. 198, 199 УК РФ, позволяющих лицам, впервые совершившим эти преступления, а также преступление, предусмотренное ст. 199.1 УК РФ, быть освобожденными от уголовной ответственности, фактически освобождает следователя от установления обстоятельств, способствующих совершению налоговых преступлений.

В этой связи нам представляется, что установление должностными налоговыми органами соответствующих детерминант и их фиксация в соответствующем акте (например, в представлении или предписании об устранении обстоятельств, способствовавших совершению налогового правонарушения) позволит следователю целенаправленно воздействовать как минимум на моральные причины и условия совершения конкретного налогового преступления в рамках возникших уголовно-правовых отношений. Например, в ходе проведения с их участием различных следственных действий или в процессе следственных действий, проводимых с участием их родственников, контрагентов, сотрудников кредитных организаций, должностных лиц налоговых органов. К тому же документально зафиксированные проверяющими обстоятельства, способствовавшие совершению налоговых правонарушений, содержащиеся в материалах, направляемых для принятия решения следственным органам, несомненно, облегчили бы для последних рассмотрение вопроса о наличии в деянии лица состава налогового преступления. И наконец, обобщаемая налоговыми органами и регулярно передаваемая в министерство финансов России информация об об-

стоятельствах, способствующих совершению налоговых правонарушений, могла бы оказаться полезной правительству страны.

К причинам организационного характера также следует отнести известную ведомственную разобщенность потенциальных субъектов профилактики налоговых деликтов. Так, несогласованность действий налоговых органов, органов внутренних дел, следственных органов, органов прокуратуры значительно усиливает криминогенную ситуацию в налоговых правоотношениях. Это особенно опасно в условиях, когда, как отмечают некоторые ученые, прокурорами устанавливаются факты практически повсеместного ненадлежащего исполнения налоговыми органами обязанностей по осуществлению налогового контроля.

Завершая рассмотрение обстоятельств, способствующих противоправному поведению в налоговых правоотношениях, следует отметить, что их перечень не является закрытым. Помимо рассмотренных нами детерминант, отдельные ученые, о чем указывает А. А. Кочкаров [5, с. 31], выделяют в качестве самостоятельной группы детерминанты социального характера, относя к ним общее снижение уровня жизни, в некоторых группах социума – ниже границы обеспечения физиологической выживаемости; определенные детерминации в области социальной психологии, находящие проявления в искаженных потребностях, интересах, целях, взглядах, нравственных ценностях и правосознании лиц, совершающих правонарушения; разрушение традиционных для России стереотипов поведения, общепринятых норм морали и нравственности, выражающееся в правовом нигилизме, нравственно-психологическом состоянии налогоплательщиков, характеризующемся негативным отношением к существующей системе налогообложения.

Литература

1. Бюджетное послание Президента РФ Федеральному Собранию от 13.06.2013 «О бюджетной политике в 2014 – 2016 гг.» // Солидарность. № 23. 19 – 26 июня.
2. Годме П. М. Финансовое право. М.: Прогресс, 1978. С. 399 – 428 с.
3. Известия. 1998. 21 января.
4. Кобзарь-Фролова М. Н. Концептуальные основы теории налоговой деликтности: монография. М. ВГНА Минфина России, 2010.
5. Кочкаров А. А. Причины и условия налоговых правонарушений // Финансовое право. 2011. № 6.
6. Криминология: учебник / под ред. В. Н. Кудрявцева, В. Э. Эминова. 3-е изд. перераб. и доп. М.: Юристь, 2007. 734 с.
7. Кучеров И. И. Налоги и криминал. М., 2000. 350 с.
8. Криминология: учебник / под ред. Н. Ф. Кузнецовой, Г. М. Миньковско. М.: Изд-во БЕК, 1998. 566 с.
9. Лобзяков В. П. Криминология и административная юрисдикция милиции. М., 1996. 128 с.
10. Лопашенко Н. А. Уголовная политика России в отношении преступлений в сфере экономической деятельности // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2010. № 4(14).
11. Майбуров И. А. Массовый опортунизм налогоплательщиков как следствие отсутствия в нашем обществе налоговой морали // Налоги и финансовое право. 2012. № 9. С. 179 – 193.
12. Надежин Н. Н. Понятие налогового преступления в эволюции правовой системы России XX в. // Налоги. 2007. № 6.
13. Основы налогового права: учебно-методическое пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. 496 с.
14. Причина и условие совершения правонарушений в современном российском обществе. Общая теория права / под общ. ред. В. К. Баева. Нижегородская ВШ МВД России. 1993.
15. Раскина Т. В. Роль органов прокуратуры в предупреждении налоговых преступлений в контексте современной уголовно-правовой политики РФ // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2012. № 4.

16. Российская газета. 2004. 2 ноября.
17. Соловьев И. Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002. 320 с.
18. Федеральный закон от 28.06.2013 № 134-ФЗ «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации в части противодействия незаконным финансовым операциям» // Собрание законодательства РФ. 2013. № 26. Ст. 3207.
19. Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике // Финансы. 1992. № 3.
20. Щербакова Л. М., Белая О. П., Босаков В. Н. Психологические черты личности налоговых преступников // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. 2012. № 4.

Информация об авторе:

Бобринев Руслан Викторович – кандидат юридических наук, доцент кафедры уголовного права и криминологии Кемеровского института (филиала) Российского экономического университета им. Г. В. Плеханова, bobrinev.ruslan@mail.ru.

Ruslan V. Bobrinev – Candidate of Law, Assistant Professor at the Department of Criminal Law and Criminology, Kemerovo Institute (branch) of Plehanov Russian University of Economics.

Статья поступила в редколлегию 25.02.2015 г.