

УДК 343.9; 343.971

DOI 10.17150/2500-4255.2020.14(5).710-722

КРИМИНОЛОГИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ И СПЕЦИФИКА ДЕТЕРМИНАЦИИ СОВРЕМЕННОЙ НАЛОГОВОЙ ПРЕСТУПНОСТИ

Ж.А. Николаева*Институт государства и права Российской академии наук, г. Москва, Российская Федерация*

Информация о статье

Дата поступления

21 марта 2020 г.

Дата принятия в печать

30 октября 2020 г.

Дата онлайн-размещения

20 ноября 2020 г.

Ключевые слова

Налоговая преступность; тенденции и детерминанты налоговой преступности; характеристика личности налоговых преступников

Аннотация. В публикации анализируются статистические сведения о налоговой преступности, причины колебания ее количественных параметров, влияние экономического спада на налоговую преступность. Приводятся данные, характеризующие личность налоговых преступников. Рассматриваются детерминанты налоговой преступности. Исследуются сведения, отражающие влияние экономического спада 2014–2016 гг. и последующей стабилизации экономики на исполнение налоговой обязанности.

Основными детерминантами налоговой преступности, составляющими причинный комплекс, признаются корысть, стремление получить сверхприбыль, нежелание участвовать в рыночных отношениях на общих условиях.

В современной налоговой преступности отмечаются черты, характерные для «беловоротничковой»: открытость совершения преступлений, которым придается видимость законной хозяйственной деятельности; использование интеллектуального потенциала высококвалифицированных специалистов для разработки и совершенствования преступных налоговых стратегий, защиты от выявления преступных деяний и обвинения в них; значительный материальный ущерб от преступлений; длящийся характер преступной деятельности; нацеленность на использование в рыночной конкуренции преимуществ, полученных в связи с уклонением от налогообложения.

Приводится анализ норм юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Отмечается, что выгода от уклонения от налогообложения выше, чем те материальные потери, которые могут последовать в случае выявления этого факта. Чем больше недоимка, тем менее значимы в сравнении с ней уголовно-правовые штрафные санкции. Риск быть подвергнутым уголовному преследованию при игнорировании обязанности документального оформления хозяйственной деятельности, сокрытии или уничтожении бухгалтерской документации не существует.

Обосновывается вывод о том, что недостаточность уголовно-правовых средств сдерживания правовых девиаций в отношении налоговой обязанности и дефекты нормативного правового регулирования юридической ответственности за налоговые деликты становятся детерминантами налоговой преступности, поскольку способствуют формированию представлений о безнаказанности. Кроме того, недостатки юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах создают условия для самодетерминации налоговой преступности и для формирования теневой экономики в Российской Федерации.

CRIMINOLOGICAL FEATURES AND DETERMINATION SPECIFICS OF MODERN TAX CRIMES

Zhanna A. Nikolaeva*Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Moscow, the Russian Federation*

Article info

Received

2020 March 21

Accepted

2020 October 30

Available online

2020 November 20

Abstract. The author analyzes statistical information on tax crimes, the causes of the fluctuation of their quantitative parameters, and the impact of the economic downturn on tax crimes. Data characterizing the personality of tax offenders are presented. Determinants of tax crimes are examined. The author studies data that reflect the impact of the economic downturn of 2015–2016 and the subsequent stabilization of the economy on the observance of tax obligations.

The key determinants of tax crimes that constitute its causal complex are recognized to be self-interest, a desire to get excess profit, and a reluctance to conduct business using common rules.

Modern tax crimes have features typical of «white collar» crimes: openness of committing crimes that are made to look like legitimate business activities; use of the intel-

Keywords

Tax crime; trends and determinants of tax crimes; characteristics of the personality of tax offenders

lectual potential of highly qualified specialists for the development and improvement of criminal tax strategies, protection of criminal actions against exposure and prosecution; considerable material damage from crimes; long-term character of criminal activities; focus on using the advantages connected with tax evasion in competition.

The author analyzes the norm of legal liability for breach of the law on taxes and duties. It is noted that the gains of tax evasion are higher than the material losses that could be incurred if the fact is exposed. The bigger the amount of uncollected taxes, the less significant the criminal law punitive sanctions are in comparison with it. There is not risk of becoming a subject of criminal prosecution for ignoring the duty to obtain documentation for business activities, for hiding or destroying accounting documentation.

The author shows that the insufficiency of criminal law measures of restraining legal deviations regarding tax obligations and the defects of normative legal regulation of legal liability for tax delicts become the determinants of tax crimes because they promote the idea of impunity. Besides, the drawbacks of legal liability for violating the legislation on taxes and duties create conditions for the self-determination of tax crimes and for the formation of shadow economy in the Russian Federation.

В условиях нестабильности мировой экономики и санкционной политики в отношении Российской Федерации особое значение приобретает изучение отклонений противоправного характера, посягающих на своевременность пополнения бюджета за счет налоговых отчислений. С учетом того что доходная часть бюджета в значительной степени формируется посредством налоговых поступлений¹, социальная обусловленность и механизмы нарушения законодательства о налогах и сборах требуют повышенного внимания.

Детерминанты налоговой преступности по распространенному в научной литературе представлению отличаются от детерминантов общеуголовных преступлений. Родоначальником классификации детерминантов уклонения от уплаты налогов, по мнению многих специалистов, является французский ученый П.М. Годме, который разделял их на экономические, политические, моральные (этические, психологические) и технические [1, с. 399–406; 2, с. 399; 3, с. 443]. Современные исследователи, поддерживая эту концепцию, выделяют, кроме того, правовые детерминанты, а также организационные, заключающиеся в несовершенстве взаимодействия между органами налогового контроля, полицией и иными правоохранительными органами. При этом экономические причины представляются основными, а значение политических причин в современной России подвергается сомнению [2, с. 399–402].

В научно-научной литературе о криминологических аспектах налоговой преступности, в от-

личие от общетеоретических научных трудов по криминологии, не принято разделять детерминанты на причины и условия [4–7]. В связи с этим возникает ситуация, от которой предостерегал В.Н. Кудрявцев. По его мнению, «преувеличивать значение условий, способствующих совершению преступления, превращая их в причины, — все равно что считать причиной пожаров плохую работу пожарных» (цит. по: [8, с. 280]).

Классический подход к разделению детерминантов преступности способствует ясному представлению о них и их взаимосвязи, а значит, более точным выводам, позволяющим обосновать необходимые меры воздействия на преступность. А.И. Долгова, отражая этот концептуальный научный подход, который также был воспринят В.Н. Кудрявцевым и другими учеными [там же, с. 279–280; 9; 10], отмечает, что причина, производя действие, порождает следствие в виде преступления. Для действия причины необходимы условия, сами по себе не производящие следствие. Область действия причин — это стадия мотивации и принятия решения. Избрание криминальных средств зависит от детерминантов, которые принято относить к условиям [11, с. 82–83].

Использование И.М. Середой социально-психологической концепции причинности позволило ей в начале нынешнего столетия выявить специфические деформации групповой психологии, детерминировавшие преступления против налоговой системы [12, с. 255–270]. Классический подход к разделению детерминантов преступности также применен А.П. Киреенко, Е.Н. Невзоровой и Д.Ю. Федотовым, которыми в 2019 г. опубликованы данные исследования, выполненного при финансовой поддержке

¹ Ежегодная информация об исполнении федерального бюджета Министерства финансов Российской Федерации. URL: <https://www.minfin.ru/ru/statistics/fedbud>.

Российского фонда фундаментальных исследований в рамках научно-исследовательского проекта «Теневая экономика и ее отраслевые особенности как фактор, сдерживающий технологическое развитие». На основе многолетних наблюдений они пришли к выводу, что причины уклонения от уплаты налогов одинаковы во всех секторах экономики и для всех видов экономической деятельности. Условия, которые облегчают совершение преступления, различны и должны учитываться при разработке мер борьбы с налоговой преступностью. В качестве причин ими обозначаются нравственные, находящиеся в сфере мотивации и принятия решения, а в качестве способствующих преступности — правовые и организационные [13].

Указанные результаты исследования имеют большое теоретическое и практическое значение, однако представляется, что нормативное правовое регулирование юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах имеет дефекты, которые в равной мере являются правовыми детерминантами налоговой преступности во всех видах экономической деятельности. Более того, данные правовые, а также организационные детерминанты создают условия для самодетерминации преступности, которую необходимо учитывать. А.Н. Савенков и В.И. Жуков, исследуя правовые девиации и аддикции с позиции социологии права, отмечают, что на процессы воспроизводства преступности, т.е. ее самодетерминации, влияют примеры безнаказанности [14, с. 145]. Безнаказанность же, с нашей точки зрения, является как следствием несовершенства правовых норм, относящегося к правовым детерминантам, так и следствием недостатков правоприменительной деятельности, относящихся к организационным детерминантам.

Представляется, что в настоящее время детерминанты налоговой преступности, заключающиеся в конфликтности природы налоговых правоотношений, в социальной несправедливости налогов, в политических причинах уклонения от налогов и проблемах налоговой культуры, широко обсуждавшиеся в последней четверти XX в. и начале XXI в. отечественными учеными, в меньшей степени оказывают влияние на выбор индивидом модели поведения.

Опубликованные результаты опроса Всероссийского центра изучения общественного мнения показывают, что в течение 2016–2020 гг. от 66 до 59 % россиян негативно относились к

фактам уклонения от налогообложения². Такая поддержка обществом существующих в этой сфере правоотношений убеждает в отсутствии оснований предполагать недостаточную налоговую культуру россиян, непонимание ими природы налогов и социального значения ответственного отношения к налоговой обязанности, а также наличие политических условий для игнорирования налогового бремени.

Такие детерминанты, как тяжесть налогообложения, сложность и нестабильность законодательства о налогах и сборах, на которые обращали внимание авторы на рубеже столетий [6, с. 17–112; 12, с. 274–275; 15, с. 327–358; 16, с. 109–169; 17, с. 182–194], в настоящее время также снизили свою актуальность. С учетом правовой конструкции уголовных налоговых запретов, предполагающих ответственность только за деяния, совершенные с прямым умыслом, лицо не подлежит привлечению за ошибку в расчетах, связанную со сложностью налогообложения. Что же касается высоких ставок налогов, то достоверность доводов о значимости в настоящее время этого детерминанта опровергается самим существованием добросовестных налогоплательщиков, коих большинство.

Следовательно, к основным детерминантам современной налоговой преступности можно отнести негативные экономические явления; влияние потребительского мышления и корыстной мотивации; обусловленность противоправного поведения безнаказанностью, неубедительным соотношением материальной выгоды от преступления, санкций за нарушение закона и риска быть им подвергнутым.

Применительно к налоговой преступности особый интерес представляет анализ данных, полученных в периоды кризисных явлений в экономике, в сравнении с данными периодов ее стабилизации. Негативные экономические события позволяют выявить их влияние как на преступность в целом, так и на налоговую на конкретном этапе развития общественных отношений и их правового регулирования.

В связи с этим 2014–2016 гг., т.е. период введения и ужесточения политических и экономических санкций в отношении России, в сравнении с последующим периодом относительной стабилизации экономики уникальны. Они позволяют понять не только влияние экономи-

² Данные опросов Всероссийского центра изучения общественного мнения // ВЦИОМ. URL: <https://wciom.ru/index.php?id=236&uid=10190>.

ческих явлений на исполнение налоговой обязанности, но и реакцию налогоплательщиков на взаимосвязанные политические и экономические события. Зарубежными криминологами уделяется значительное внимание периодам экономического спада и детерминирующему воздействию на преступность экономических условий, например во время кризисов 1990-х гг. [18] или 2008–2009 гг. [19].

С.Ю. Глазьев и В.В. Архипова, давая оценку происходившему в 2014–2016 гг. в России, отмечали, что большинство макроэкономических показателей демонстрировало резкое падение по сравнению с эталонной траекторией. Удар по экономике включал введение санкций с целью закрытия внешних источников кредитования; обвал курса рубля в целях макроэкономической дестабилизации, провоцирования паники, обесценивания доходов и рублевых сбережений. В результате введения санкций и не всегда оправданных действий Центрального банка России дезориентированные предприниматели сворачивали производственные инвестиции. Наблюдался отток денег из реального сектора экономики в спекулятивный сегмент и за рубеж [20].

Однако наряду с этими данными следует принимать во внимание и иные сведения, характеризующие сложный для экономики период. Например, некоторые авторы, обращаясь к официальным источникам, указывали на то, что в 2015 г. прибыль организаций увеличилась по сравнению с 2014 г. практически по всем видам деятельности. Также отмечалось, что в 2015 г. доля убыточных организаций уменьшилась. В этот же период на счетах в кредитных организациях денежные средства организаций выросли на 29 %. Суммы бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов увеличились на 25,9 % [21].

Представляется, что эти тенденции одновременно могли являться отражением негативных макроэкономических процессов. Например, рост прибыли организаций и увеличение на счетах в кредитных организациях денежных средств отбрасывали их нежелание вкладывать в производство. Уменьшение доли убыточных организаций означало уход с рынка экономически неэффективных предприятий и т.п. В связи с этим исследованию целесообразно подвергать аналитические данные, которые могут дать представление о желании или нежелании нести налоговое бремя в условиях экономического кризиса.

Изучение сведений Федеральной службы государственной статистики периода кризиса ука-

зывает на то, что заработная плата работников в 2014–2019 гг. показывала тенденцию последовательного роста (в 2014 г. — 32 495, в 2015 г. — 34 030, в 2016 г. — 36 706, в 2017 г. — 39 167, в 2018 г. — 43 724, в 2019 г. — 47 468 р.)³. Эти данные интересны, так как, несмотря на экономический спад, на который справедливо указывали С.Ю. Глазьев, В.В. Архипова и др., работодатели не продемонстрировали готовность перевести зарплаты «в конверты». Следовательно, они продолжали выполнять налоговые обязанности по отчислению налогов и страховых взносов с заработной платы, выплачиваемой сотрудникам, хотя экономический кризис оказал безусловное влияние на хозяйственную деятельность предприятий.

Заслуживает внимания и учета также динамика поступления налога на добавленную стоимость, являющегося косвенным налогом, взаимосвязанным с оборотом торговли. По сведениям ФНС России, динамика его поступления превышала темп роста оборота розничной торговли⁴, т.е. этот вид налога платили более исправно. Существенная разница в динамике этих экономических показателей объяснялась ФНС России эффективностью налогового администрирования. Бесспорно, что попытки необоснованно снизить уплату НДС выявляются и пресекаются именно ФНС России и их деятельность способствовала предотвращению нарушений. Вместе с тем каждая такая попытка недобросовестного налогоплательщика, совершенная на сумму, составляющую криминообразующий размер, должна была бы находить отражение в статистике правоохранительных органов в виде зарегистрированных преступлений. Однако изучение этой статистики показывает, что число преступлений, связанных с попытками незаконного вычета или возврата ранее уплаченного НДС, последовательно уменьшалось с 882 в 2013 г. до 639 в 2016 г.⁵ В 2017 г. этот показатель

³ Рынок труда, занятость и заработная плата // Федеральная служба государственной статистики. URL: https://www.gks.ru/labor_market_employment_salaries.

⁴ Налоговая аналитика // ФНС России. URL: <https://analytic.nalog.ru/portal/index.ru-RU.htm>.

⁵ Данные в официальных источниках не публиковались, содержатся в информационно-аналитических материалах координационного совещания руководителей правоохранительных органов Российской Федерации «О результатах работы правоохранительных органов по профилактике, выявлению, пресечению, расследованию преступлений в налоговой сфере и фактическому возмещению ущерба, причиненного данными преступлениями» от 26 сентября 2017 г. № 2.

несколько подрост и составил 652 преступления, а в 2018–2019 гг. снова снизился — 569 и 483 соответственно. Эти показатели не подтверждают увеличения числа выявленных в ходе налогового администрирования фактов преступного уклонения от уплаты НДС.

В целом по всем преступлениям, отнесенным к налоговым, в изучаемый период с 2014 по 2019 г. федеральным статистическим наблюдением фиксировался как рост, так и снижение их количественных характеристик. В частности, в 2015 г. их было зарегистрировано 9 тыс. (на 45,6 % больше по сравнению с 2014 г. (6,2 тыс.)), в 2016 г. — 9,2 тыс., в 2017 г. — 8,6 тыс., в 2018 г. — 7,6 тыс., в 2019 — 4,5 тыс.⁶

Достоверных сведений о том, что эти тенденции отображают реальный уровень налоговой преступности с учетом ее зарегистрированной и скрытой составляющих, не имеется. Вместе с тем по аналитическим данным Росстата, ФНС России и других источников можно судить о том, что существенного снижения количества основных декларируемых объектов налогообложения в 2014–2016 гг. не произошло.

На основе этих известных данных представляется, что рост числа поставленных на учет налоговых преступлений в 2015 г. был вызван не столько увеличением количества фактов совершения таких деяний, сколько изменением организационного подхода государственной власти к их выявлению, что нашло отражение в уголовно-процессуальном законодательстве⁷. Следовательно было предоставлено право возбуждать уголовные дела о налоговых преступлениях, не опираясь на материалы налогового органа, и такое правовое регулирование стимулировало выявление налоговых преступлений, ранее составлявших латентную часть налоговой преступности.

При оценке уменьшения в 2017–2018 гг. количества налоговых преступлений нельзя не

учитывать, что в июле 2016 г. в Уголовный кодекс РФ были внесены изменения, повысившие в 2,5 раза криминообразующую сумму по деяниям, связанным с неуплатой налогов (ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ). В результате многие налоговые деликты перестали учитываться как преступления, что существенно повлияло на статистику.

В 2019 г. число официально зарегистрированных налоговых преступлений сократилось до 4,5 тыс. Однако эта тенденция находит объяснение в изменении ведомственных подходов к формированию статистических сведений, согласно которым перечень преступлений, которые могли быть отнесены к налоговым, существенно сокращен⁸.

Таким образом, колебания известных официальной статистике количественных параметров налоговой преступности скорее обусловлены событиями правового (нормативного) и организационного характера, чем экономического. Рассмотренный нами конкретный экономический кризис не стал условием, подтолкнувшим налогоплательщика к выбору модели поведения, связанного с нарушением уголовно-правового запрета. В том числе в связи с этим особый интерес представляют имеющиеся данные о личности налогового преступника, демонстрирующего недобросовестное поведение вне зависимости от экономической и политической ситуации.

В рассматриваемый период менялось количество установленных лиц, совершивших указанные деяния, хотя величина этих колебаний не совпадает полностью с динамикой количества зарегистрированных преступлений (рис.)⁹.

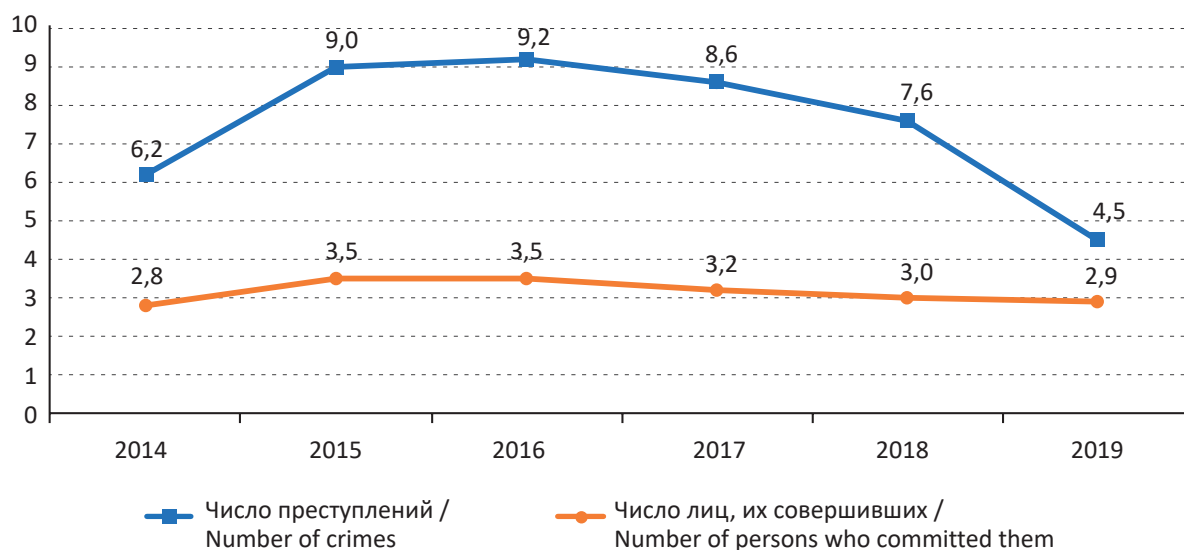
Для оценки несовпадения числа налоговых преступлений и числа лиц, их совершивших, необходимо принимать во внимание, что, в отли-

⁶ Архивные данные о состоянии преступности (Статистика и аналитика МВД России. URL: <https://мвд.рф>); данные федерального статистического наблюдения формы 4-ЕГС «Сведения о состоянии преступности и результатах расследования преступлений», введенной приказом Генеральной прокуратуры РФ «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения № 1-ЕГС, № 2-ЕГС, № 3-ЕГС, № 4-ЕГС» от 2 июля 2012 г. № 250 (сведения в официальных источниках не публиковались).

⁷ О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : федер. закон от 22 окт. 2014 г. № 308-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2014. № 43. Ст. 5792.

⁸ Статистика формируется в соответствии с указанием Генеральной прокуратуры Российской Федерации и МВД России «О введении в действие перечней статей Уголовного кодекса Российской Федерации, используемых при формировании статистической отчетности» от 24 января 2020 г. № 35/11/1, которое существенно сократило перечень преступлений, относящихся к налоговым (СПС «Консультант.Плюс»). В официальных источниках документ опубликован не был.

⁹ Данные в официальных источниках не публиковались. Здесь и далее приводятся сведения федерального статистического наблюдения формы 2-ЕГС «Сведения о лицах, совершивших преступления», введенной приказом Генеральной прокуратуры РФ «Об утверждении форм федерального статистического наблюдения № 1-ЕГС, № 2-ЕГС, № 3-ЕГС, № 4-ЕГС» от 2 июля 2012 г. № 250.



Соотношение числа налоговых преступлений и числа лиц, их совершивших, по годам

Correlation between the number of tax crimes and the number of persons who committed them, by year

чие от иных преступлений, при расследовании которых на число выявленных лиц, их совершивших, влияет множество факторов, налоговые преступники всегда известны.

Налоговая обязанность всегда корреспондирует конкретному, известному, поставленному на налоговый учет лицу, имеющему персональные данные. В связи с этим несовпадение числа выявленных налоговых преступников и числа совершенных налоговых преступлений интересно с позиции относительной стабильности числа лиц, избирающих преступное поведение в отношении налоговой обязанности, как во время экономического спада, так и во время экономической стабильности. Число преступлений при этом зависит от уголовно-правовой квалификации деяний и (или) от особенностей статистического учета.

Изучить криминологические данные об этих лицах можно на примере двух прошедших лет. В частности, в 2018 г. из 3 062 лиц высшее профессиональное образование имели 2 241 чел. (73,2 %), среднее профессиональное — 388 (12,7 %), среднее — 359 (11,7 %), начальное и основное общее — 58 (1,9 %). Преступления были совершены 66 лицами в возрасте от 18 до 24 лет, 166 — от 25 до 29 лет, 1 888 — от 30 до 49 лет, 942 — от 50 лет и старше.

В 2019 г. из 2 932 лиц, совершивших налоговые преступления, высшее профессиональное образование имели 2 070 чел. (70,6 %), среднее профессиональное — 456 (15,5 %), среднее — 301 (10,3 %), начальное и основное

общее — 90 (3 %). Преступления были совершены 92 лицами в возрасте от 18 до 24 лет, 167 — от 25 до 29 лет, 1 830 — от 30 до 49 лет, 843 — от 50 лет и старше.

Приведенные сведения указывают на то, что в подавляющем большинстве случаев налоговые преступления совершаются людьми старше 30 лет, уже обладающими жизненным опытом, чьи личностные и профессиональные установки сформированы в нынешнем веке, т.е. в период относительной политической, экономической стабильности и осознания социального значения выполнения налоговой обязанности. В то же время в ходе исследования особенностей личности налоговых преступников нельзя не принимать во внимание влияние 90-х гг. прошлого столетия, поскольку сознание почти трети преступников (в 2018 г. — 942 из 3 062; в 2019 г. 843 из 2 932) с учетом их возраста сложилось именно в период перехода от распределительной экономики к рыночной, характеризующийся отрицанием необходимости собственного участия в формировании социальной политики государства.

Наличие у большинства преступивших уголовный закон высшего и среднего профессионального образования свидетельствует о существовании у них свободного выбора модели поведения в обществе, в отличие от тех, кто не получил профессии. В предыдущие годы высшее и среднее профессиональное образование имели более 78 % лиц, привлеченных к уголовной ответственности по ст. 198 УК РФ (в

2017 г. — 78,0 %, в 2016 г. — 78,7 %, в 2015 г. — 83,0 %, в 2014 г. — 78,6 %), и свыше 88 % лиц, привлеченных к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ (в 2017 г. — 91,8 %, в 2016 г. — 91,0 %, в 2015 г. — 91,8 %, в 2014 г. — 88,6 %).

Приведенные сведения подтверждают правоту исследователей, которые отмечают корысть и желание получить сверхприбыль как ключевые детерминанты современной налоговой преступности [5, с. 94–121; 22, с. 9, 50–54; 23, с. 69–120]. К примеру, Н.Н. Балюк выделяет следующие характеристики налогового преступника: это собственник, руководитель организации, иное лицо, выполняющее в ней управленческие функции, или индивидуальный предприниматель, которые принадлежат к социальной группе со средним либо высоким уровнем дохода. Они компетентны в юридических и экономических вопросах, обладают развитой логикой и интуицией. Завышенные потребности, выраженное стремление к наживе и правовой нигилизм — вот их черты [5, с. 94–121].

Действительно, с учетом сумм причиненного ущерба, образующих признаки налоговых преступлений, доходы указанных лиц более чем достаточны для удовлетворения основных потребностей. В частности, для привлечения физического лица к уголовной ответственности необходимо, чтобы его долг перед бюджетом в течение трех лет составил более 2,7 млн р., а для представителей юридического лица — 15 млн р. Для сравнения среднестатистический доход россиянина, получавшего заработную плату в 2019 г., составил 47,5 тыс. р., а его подоходный налог с этой суммы — около 6 тыс. р.

Представляется бесспорным, что не в результате сложного материального положения налоговые преступники осознанно избирают путь нарушения налогового уголовно-правового запрета. Уклонение от налогообложения тщательно планируется и осуществляется, как правило, в течение не одного налогового периода. Компетентность налоговых преступников в экономических и юридических вопросах не вызывает сомнений, как и то, что они привлекают высококвалифицированных и дорогостоящих специалистов в налоговом, таможенном, банковском деле и иных сферах. Указанный вывод подтверждается результатами обзора размещенных в сети Интернет предложений по налоговой оптимизации. Разброс обязательств сократить налоговые отчисления начинается от 30 % и

доходит до 30 раз¹⁰. Спрос на недобросовестные налоговые стратегии обусловил создание многочисленных моделей налогового планирования с максимальным использованием особенностей правового обеспечения налогообложения.

Анализируя преступления предпринимателей, В.В. Лунеев отмечал, что над тем, как обойти закон в сфере предпринимательской деятельности, трудятся миллионы креативных профессионалов [24]. На этот вид преступности, получившей название беловоротничковой, или преступности белых воротничков (*white-collar crime*), впервые обратил внимание в 50-х гг. прошлого века Э.Х. Сатерленд, предопределивший новое направление социологических и криминологических исследований. Его идеи продолжают учитываться и разрабатываться в зарубежной литературе [25–27]. Выделяя характеристики беловоротничкового преступника, криминологи, как правило, отмечают, что он богат, активен в бизнесе, не нуждается в преступных доходах в той мере, в которой в них могут нуждаться малоимущие. Он образован, имеет доступ к ресурсам, которые позволяют привлекать лучших специалистов, и часто воспринимает себя как создателя сообщества с собственными правилами поведения [25].

В отечественной научной литературе немало работ, посвященных криминологическим особенностям беловоротничковой преступности. Системный взгляд на ее характеристики представлен И.М. Мацкевичем, который отметил такие ее признаки, как значительный материальный ущерб; групповой и длящийся характер преступной деятельности; наличие неограниченного круга потерпевших или особого потерпевшего — общества и государства; связь с должностной преступностью; открытость совершения преступления, которому придается псевдозаконный вид. К особенностям личности преступника он относит наличие высшего образования, черты лидера, личное обаяние, организаторский талант, умение просчитывать различные варианты развития событий, а также убедить себя и окружающих в том, что закон плох и не может соблюдаться [28]. Изучение налоговой преступности и налоговых преступников позволяет убедиться, что им присущи обозначенные криминологические особенности.

¹⁰ URL: <https://habrahabr.ru/company/regberry/blog/319776> ; <https://www.regberry.ru/sites/default/files/content/files/delo-o-zaprete-public-regberry.pdf> ; <https://vc.ru/legal/44573-optimiziruem-nalogi-ooo-vtri-i-dazhe-v-30-raz>.

При изучении налоговых преступлений большое значение имеет уяснение механизмов их совершения. Механизмы уклонения от налогообложения многочисленны. Их сложность и степень проработанности не оставляют сомнений в том, что субъектами налоговых преступлений движет нежелание участвовать на общих условиях в рыночных отношениях. Доход и развитие бизнеса обеспечиваются ими за счет многоступенчатых криминальных схем. При этом все схемы связаны с искажением в документах значимой информации либо с сокрытием фактов, о которых налогоплательщик обязан сообщать в налоговые органы. Тем самым виновными преследуется цель необоснованно получить преференции в конкурентной борьбе в сфере экономических отношений.

Криминологически важным аспектом указанных деяний является то, что в большинстве ставших известными случаев противоправным действиям придается видимость правомерных, в том числе направленных на законную оптимизацию налогообложения¹¹. На первый взгляд, представляется, что налогоплательщик всего лишь пользуется своими гражданскими правами и свободами: правом осуществления предпринимательской деятельности без образования или с образованием юридического лица; свободой договора и свободой установления своих прав и обязанностей на основе договора и др. Однако при изучении существа экономических операций недобросовестного налогоплательщика фиксируются следы злоупотребления правом. В цепочке операций, по отдельности не противоречащих закону, обнаруживается нацеленность на получение необоснованной налоговой выгоды.

Наиболее распространены механизмы уклонения от налогов, сборов и страховых взносов с использованием фирм-однодневок¹², которые участвуют в различных схемах, в том

числе с целью фиктивного увеличения затрат на осуществление хозяйственной деятельности. При этом высокие затраты приводят к снижению сумм, облагаемых налогом на прибыль.

Указанный способ уклонения от налогообложения необходимо учитывать при выборе параметров для изучения и сравнения, а также интерпретации результатов криминологических исследований налоговой преступности. Важность правильного определения обозначенных параметров особо отмечается в зарубежной криминологической литературе [29]. Иначе попросту не избежать некорректных или неинформативных выводов. Например, с применением корреляционного метода Спирмена в ходе одного из исследований изучено соотношение между финансовыми показателями организаций, количеством налоговых преступлений и ущербом от их совершения. По итогам сделан вывод о том, что чем выше затратность производства и ниже прибыльность, тем больше налоговых преступлений и выше ущерб от их совершения [13].

Однако обозначенный корреляционный анализ содержит риск логической ловушки. Снижение прибыльности хозяйственной деятельности за счет фиктивно завышенных затрат является целью недобросовестного налогоплательщика. В связи с этим в организациях, уклоняющихся от налоговой обязанности, в большинстве случаев прибыль искусственно занижена, и этот показатель отражает следствие преступления, а не детерминирующее его условие.

Фирмы-однодневки также используются с целью необоснованного уменьшения налоговых обязательств по налогу на добавленную стоимость. В указанных схемах недобросовестный налогоплательщик, выступая в роли поставщика, реализует фирме-однодневке продукцию практически по себестоимости, минимизируя свою обязанность по уплате налога на добавленную стоимость. При этом фирма-однодневка продает товар потребителю с большой наценкой. В результате практически вся налоговая нагрузка ложится на фирму-однодневку, которая своих налоговых обязанностей не исполняет.

Дробление бизнеса¹³ также является распространенной стратегией уклонения от нало-

¹¹ Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды: постановление Пленума Высш. Арбитраж. Суда РФ от 12 окт. 2006 г. № 53 // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. 2006. № 12.

¹² Термин используется в судебных актах высших судов: определение Верховного Суда РФ от 2 апреля 2019 г. № 309-ЭС-3973 по делу № А76-10781/2018; определение Верховного Суда РФ от 4 июня 2018 г. № 305-КГ18-6086 по делу № А40-25121-17-20-190; постановление Пленума Верховного Суда РФ «О некоторых вопросах, связанных с привлечением контролирующих должника лиц к ответственности при банкротстве» от 21 декабря 2017 г. № 53.

¹³ Термин используется в решениях судов: постановление Арбитражного суда Волго-Вятского округа от 25 февраля 2019 г. по делу № 43-21169/2017; постановление Арбитражного суда Северо-Западного округа от 15 ноября 2018 г. по делу № 42-7696/2017.

говой обязанности. Налогоплательщик основывает подконтрольные ему фирмы, находящиеся на упрощенной системе налогообложения. Затем между налогоплательщиком и ними создается документооборот, отражающий данные о фиктивных сделках. По документам продукция реализуется подконтрольным фирмам с минимальной наценкой, затем они продают ее потребителю. При этом поставщик-налогоплательщик снижает свою нагрузку по НДС, а подконтрольные фирмы, находящиеся на упрощенной системе налогообложения, от уплаты этого вида налога освобождены. Указанная схема с учетом того, что в реальности сделки между обозначенными взаимозависимыми юридическими лицами отображаются только в бухгалтерской отчетности, позволяет уклоняться от уплаты не только НДС, но и налога на прибыль.

Другим распространенным механизмом уклонения от налогов, сборов и страховых взносов является использование посредников и агентов с целью завышения затрат на производство. При этом функции посредника и агента на самом деле не осуществляются, представляются лишь фиктивные документы, дающие основания для оплаты услуг. Фиктивные финансовые инструменты, необоснованное применение налоговых льгот и налоговых режимов также используются с целью уклонения от налоговой обязанности.

С учетом приведенных преступных схем можно сделать вывод, что механизм совершения налоговых преступлений включает в себя фальсификацию документации, использование фирм-однодневок, взаимозависимых организаций, заключение фиктивных договоров, применение финансовых инструментов и т.п. Тенденция придания неправомерным действиям видимости обоснованных свидетельствует о том, что налоговая преступность как социальное явление характеризуется способностью к самосовершенствованию и направленностью на недобросовестную конкуренцию в рыночных отношениях.

Защита общества от указанных интеллектуальных видов правовых девиаций требует анализа института юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. С учетом характеристик лиц, совершающих налоговые преступления, обоснованно утверждать, что они тщательно соотносят выгоду от уклонения от уплаты налогов, размер штрафных санкций в случае выявления этого факта, а также риск быть им подвергнутыми.

С позиции риска быть подвергнутым наказанию анализ положений юридической ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах позволяет отнести к законодательным дефектам недостаточность уголовно-правовых средств для борьбы с представляющими общественную опасность налоговыми деяниями; отсутствие императивного предписания о направлении должностными лицами ФНС России в следственные органы материалов о попытках необоснованного возмещения из бюджета ранее уплаченного налога; возможность неоднократно избегать уголовной ответственности, понеся только налогово-правовое, а не уголовно-правовое взыскание.

В частности, действия по необоснованному возмещению из бюджета ранее уплаченного налога по смыслу взаимосвязанных положений п. 2 ст. 11 и п. 3 ст. 32 Налогового кодекса РФ не порождают обязанности направления материалов следователю. В п. 3 ст. 32 НК РФ законодатель обязал фискальные службы передавать материалы в следственные органы при образовании и неуплате недоимки в крупном и особо крупном размере, а при попытке незаконно вернуть налог из бюджета таковая обязанность не образуется, принимая во внимание определение недоимки, содержащееся в п. 2 ст. 11 НК РФ.

Отсутствует и специальный уголовный запрет на необоснованное возвращение из бюджета ранее уплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов. Указанные деяния в настоящее время квалифицируются по общеуголовной статье 159 УК РФ как мошенничество. Между тем отсутствие специальной нормы, в которой были бы сформулированы признаки запрещенного уголовным законом поведения, делает неочевидным, какие именно действия повлекут наказание и каково оно будет. Подобные пробелы снижают профилактическое значение юридической ответственности за налоговые преступления.

Недостаточность уголовно-правовых средств для борьбы с представляющими общественную опасность нарушениями законодательства о налогах и сборах выражается и в том, что не криминализованы действия по уклонению от обязанности учета объектов налогообложения, а также сокрытию или уничтожению документации, отражающей информацию об этих объектах. Без документов невозможно исчислить размер налога, от уплаты которого уклонился виновный, поскольку только в случае достижения его размера предус-

мотренной в ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ суммы возможно уголовное преследование. Для этого нужны сведения о доходах и понесенных расходах, которых не имеется ввиду отсутствия документов, отражающих хозяйственную деятельность.

Налоговыми органами для целей установления недоимки и привлечения к налоговой ответственности в таких случаях используется расчетный метод¹⁴, который неприменим в уголовном судопроизводстве. Он основан на оценке результатов деятельности неплательщика исходя из итогов осуществления аналогичных экономических операций законопослушными субъектами. Однако выводы расчетного метода не могут являться допустимыми доказательствами, так как в нарушение требований ч. 4 ст. 14 УПК РФ построены на предположениях.

Что касается штрафных санкций за совершение налоговых преступлений, т.е. тех материальных потерь, которые может понести лицо, уклоняющееся от налоговой обязанности, то сейчас в соответствии со ст. 198, 199, 199.1 УК РФ максимальный штраф, который может быть назначен осужденному, составляет 500 тыс. р. С учетом размеров крупного и особо крупного ущерба, являющихся криминообразующими признаками преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199.1 УК РФ, штраф в 500 тыс. р., назначенный представителю юридического лица, образует 3,3 % от крупного и 1,1 % от особо крупного ущерба. При этом чем больше недоимка, тем ниже по отношению к ней удельный вес штрафных уголовных санкций. Физические же лица и индивидуальные предприниматели, согласно ст. 198 УК РФ, исходя из соотношения суммы крупного ущерба и санкции данной нормы могут быть подвергнуты штрафу в размере 18,5 или 11,1 % от крупного и особо крупного ущерба. Но и в этом случае мы обнаруживаем такую же зависимость: чем выше недоимка, тем ниже удельный вес штрафных санкций будет наложен на подсудимого.

Риск назначения наказания в виде лишения свободы минимален. Изучение 220 судебных актов, вынесенных в 2019 г. по итогам рассмотрения дел о налоговых преступлениях, показало, что указанная санкция применена к 3,6 % подсудимых, 9,0 % виновных назначено условное лишение свободы, 28,0 % — штраф, в отношении остальных производства прекращены (17 % уголовных дел — на основании ст. 76.2 УК

РФ с назначением судебного штрафа в размере, не превышающем 350 тыс. р.; 3 % уголовных дел — в силу ст. 76.1 УК РФ; более 39 % дел — в связи с истечением срока давности). Штраф в размере 500 тыс. р. в качестве основного наказания назначен четырем лицам, обвиняемым по ч. 2 ст. 199 УК РФ. По ст. 198 УК РФ к максимальному штрафу в сумме 350 тыс. р. приговорено одно лицо. Наказание в виде лишения свободы, как правило, назначается в случаях вменения в вину наряду с налоговыми и других преступлений (семи из восьми лиц)¹⁵.

Однако судебного рассмотрения уголовного дела можно вовсе избежать, понеся взыскание только налогово-правового характера. Положения ч. 1 ст. 76.1 УК РФ и п. 2 примечаний к ст. 198, 199, 199.1 УК РФ имеют императивный характер, и при уплате недоимки, пени и штрафа в размере, определяемом налоговым органом, следователь обязан принять решение об освобождении от уголовного преследования. Причем использовать эту «льготу» можно неоднократно, согласно позиции по этому вопросу Верховного Суда РФ.

В постановлении Пленума от 27 июня 2013 г. № 19 Верховный Суд РФ ориентирует на такое понимание лица, впервые совершившего преступление, при котором предыдущие факты привлечения его к уголовной ответственности и прекращения производства по нереабилитирующему основанию не учитываются. Понятие лица, совершившего преступление впервые, по смыслу судебного толкования совпадает с отсутствием у лица судимости¹⁶.

Подводя итог, необходимо прийти к выводу, что выгода от уклонения от налогообложения в настоящее время выше, чем те материальные потери, которые могут последовать в случае выявления этого факта. При этом чем больше недоимка, тем менее значимы в срав-

¹⁵ Сведения о приговорах по уголовным делам судов первой инстанции Государственной автоматизированной системы Российской Федерации «Правосудие» в республиках Адыгея, Башкортостан, Татарстан, Чеченской Республике, Алтайском, Краснодарском, Пермском краях, Волгоградской, Московской, Новгородской, Омской, Пензенской, Тамбовской, Тверской, Челябинской областях и др. (Правосудие. URL: <https://bsr.sudrf.ru/bigs/portal.html>).

¹⁶ О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности : постановление Пленума Верхов. Суда РФ от 27 июня 2013 г. № 19 : (в ред. от 29 нояб. 2016 г.). П. 2 // Бюллетень Верховного Суда РФ. 2013. № 8.

¹⁴ Налоговый кодекс РФ. Подп. 7 п. 1 ст. 31 // Собрание законодательства РФ. 1998. № 31. Ст. 3824.

нении с ней уголовно-правовые штрафные санкции. Риска быть подвергнутым уголовному преследованию при игнорировании обязанности документального оформления хозяйственной деятельности, сокрытии или уничтожении бухгалтерской документации не существует. Таким образом, нормативное правовое регулирование юридической ответственности за

нарушение законодательства о налогах и сборах имеет дефекты, которые являются общими правовыми детерминантами налоговой преступности во всех видах экономической деятельности, создающими в том числе условия для самодетерминации налоговой преступности и формирования теневой экономики в Российской Федерации.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Годме П.М. Финансовое право / П.М. Годме. — Москва : Прогресс, 1978. — 429 с.
2. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты) / И.И. Кучеров. — Москва : ЮрИнфоР, 2009. — 473 с.
3. Налоговое право : учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. — Москва : Юрист, 2003. — 590 с.
4. Абанин М.В. Налоговые преступления, совершаемые в условиях специальных налоговых режимов: уголовно-правовой и криминологический аспекты : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / М.В. Абанин. — Рязань, 2005. — 235 с.
5. Балюк Н.Н. Предупреждение налоговой преступности : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / Н.Н. Балюк. — Елец, 2015. — 316 с.
6. Кучеров И.И. Налоговая преступность: криминологические и уголовно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / И.И. Кучеров. — Москва, 1999. — 501 с.
7. Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / И.Н. Соловьев. — Москва, 2004. — 547 с.
8. Волженкин Б.В. Избранные труды по уголовному праву и криминологии (1963–2007 гг.) / Б.В. Волженкин. — Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2008. — 972 с.
9. Кудрявцев В.Н. Причинность в криминологии / В.Н. Кудрявцев. — Москва : Проспект, 2007. — 173 с.
10. Кузнецова Н.Ф. Проблемы криминологической детерминации / Н.Ф. Кузнецова // Избранные труды. — Санкт-Петербург : Юрид. центр Пресс, 2003. — С. 786–787.
11. Противодействие современной преступности: криминологические, уголовно-правовые и уголовно-процессуальные аспекты / под ред. А.Н. Савенкова. — Москва : Юнити-Дана, 2019. — 567 с.
12. Середа И.М. Преступления против налоговой системы: характеристика, ответственность, стратегии борьбы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / И.М. Середа. — Иркутск, 2006. — 472 с.
13. Киреенко А.П. Отраслевые особенности налоговой преступности в России / А.П. Киреенко, Е.Н. Невзорова, Д.Ю. Федотов // Journal of Tax Reform. — 2019. — Т. 5, № 3. — С. 249–264.
14. Савенков А.Н. Социология правовых девиаций и социальных аддикций / А.Н. Савенков, В.И. Жуков. — Москва : Ин-т гос-ва и права, 2019. — 406 с.
15. Кузнецов А.П. Государственная политика противодействия налоговым преступлениям в Российской Федерации (проблемы формирования, законодательной регламентации и практического осуществления) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / А.П. Кузнецов. — Нижний Новгород, 2000. — 513 с.
16. Саркисов К.К. Налоговые преступления: уголовно-правовые и криминологические аспекты : дис. ... канд. юрид. наук / К.К. Саркисов. — Москва, 2005. — 202 с.
17. Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.08 / И.Н. Соловьев. — Москва, 2004. — 547 с.
18. Nilsson A. Involvement in Crime, Individual Resources and Structural Constraints: Processes of Cumulative (Dis)Advantage in a Stockholm Birth Cohort / A. Nilsson, O. Bäckman, F. Estrada // The British Journal of Criminology. — 2013. — Vol. 53, iss. 2. — P. 297–318.
19. Xenakis S. Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009 / S. Xenakis, L.K. Cheliotis // The British Journal of Criminology. — 2013. — Vol. 53, iss. 5. — P. 719–745.
20. Глазьев С.Ю. Оценка влияния санкций и других кризисных факторов на состояние российской экономики / С.Ю. Глазьев, В.В. Архипова // Российский экономический журнал. — 2018. — № 1. — С. 3–29.
21. Шпилькина Т.А. Экономические санкции и их влияние на экономику и финансовую систему России / Т.А. Шпилькина, О.Н. Долина // Вестник Академии. — 2016. — № 1. — С. 22–27.
22. Босаков В.Н. Налоговая преступность: состояние, региональные особенности и тенденции предупреждения (по материалам Северо-Кавказского федерального округа) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / В.Н. Босаков. — Ставрополь, 2012. — 225 с.
23. Крупин М.Л. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика лиц, уклоняющихся от уплаты налогов и (или) сборов с организации, и индивидуальная профилактика налоговых преступлений : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08 / М.Л. Крупин. — Москва, 2006. — 202 с.
24. Лунеев В.В. О криминализации экономических преступлений предпринимателей / В.В. Лунеев // Криминологический журнал Байкальского государственного университета экономики и права. — 2012. — № 1. — С. 14–20.
25. Gottschalk P. White-Collar Crime Research / P. Gottschalk, L. Gunnesdal // White-Collar Crime in the Shadow Economy / P. Gottschalk, L. Gunnesdal. — Cham : Palgrave Pivot, 2018. — P. 1–14.
26. Engdahl O. Duties to Distrust: The Decentring of Economic and White-collar Crime Policing in Sweden / O. Engdahl, B. Larsson // The British Journal of Criminology. — 2016. — Vol. 56, iss. 3. — P. 515–536.

27. Murphy K. Shaming, Shame and Recidivism: A Test of Reintegrative Shaming Theory in the White-Collar Crime Context / K. Murphy, N. Harris // *The British Journal of Criminology*. — 2007. — Vol. 47, iss. 6. — P. 900–917.
28. Мацкевич И.М. Беловоротничковая преступность: старая теория в современной действительности / И.М. Мацкевич // *Современные проблемы уголовной политики : материалы 6-й Междунар. науч.-практ. конф.* — Краснодар, 2015. — С. 3–33.
29. Rosenfeld R. Explaining Recent Crime Trends / R. Rosenfeld, D. Weisburd // *Journal of Quantitative Criminology*. — 2016. — Vol. 32. — P. 329–334.

REFERENCES

1. Gaudemet P.M. *Finances publiques, politique financière, Budget et Trésor*. Paris, Montchrestien, 1974. 489 p. (Russ. ed.: Gaudemet P.M. *Finansovoe pravo*. Moscow, Progress Publ., 1978. 429 p.).
2. Kucherov I.I. *Teoriya nalogov i sborov (pravovye aspekty)* [Theory of Taxes and Duties (Legal Aspects)]. Moscow, YurInfo Publ., 2009. 473 p.
3. Pepelyaev S.G. (ed.). *Nalogovoe pravo* [Tax Law]. Moscow, Yurist Publ., 2003. 590 p.
4. Abanin M.V. *Nalogovye prestupleniya, sovershaemye v usloviyakh spetsial'nykh nalogovykh rezhimov: ugodovno-pravovye i kriminologicheskie aspekty. Kand. Diss.* [Tax crimes committed in the conditions of special tax regimes: criminal law and criminological aspects. Cand. Diss.]. Ryazan, 2005. 235 p.
5. Balyuk N.N. *Preduprezhdenie nalogovoi prestupnosti. Kand. Diss.* [Tax Crime Prevention. Cand. Diss.]. Moscow, 2015. 316 p.
6. Kucherov I.I. *Nalogovaya prestupnost': kriminologicheskie i ugodovno-pravovye problemy. Dokt. Diss.* [Tax crimes: criminological and criminal law problems. Doct. Diss.]. Moscow, 1999. 501 p.
7. Solov'ev I.N. *Realizatsiya ugodovnoi politiki Rossii v sfere nalogovykh prestuplenii: problemy i perspektivy. Dokt. Diss.* [Implementation of Russian criminal policy in the sphere of taxes: problems and prospects. Doct. Diss.]. Moscow, 2004. 547 p.
8. Volzhenkin B.V. *Izbrannye trudy po ugodovnomu pravu i kriminologii (1963–2007 gg.)* [Selected Works on Criminal Law and Criminology (1963–2007)]. Saint Petersburg, Yuridicheskii Tsentr Press Publ., 2008. 972 p.
9. Kudryavtsev V.N. *Prichinnost' v kriminologii* [Causality in Criminology]. Moscow, Prospekt Publ., 173 p.
10. Kuznetsova N.F. Problems of Criminological Determination. *Izbrannye trudy* [Selected Works]. Saint Petersburg, Yuridicheskii Tsentr Press Publ., 2003, pp. 786–787. (In Russian).
11. Savenkov A.N. (ed.). *Protivodeistvie sovremennoi prestupnosti: kriminologicheskie, ugodovno-pravovye i ugodovno-protsessual'nye aspekty* [Countering Modern Crime. Criminological, criminal legal and criminal procedural aspects]. Moscow, Yuniti-Dana Publ., 2019. 567 p.
12. Sereda I.M. *Prestupleniya protiv nalogovoi sistemy: kharakteristika, otvetstvennost', strategii bor'by. Dokt. Diss.* [Crimes against the Tax System: Characteristics, Responsibility, Counteraction Strategy. Doct. Diss.]. Irkutsk, 2006. 472 p.
13. Kireenko A.P., Nevzorova E.N., Fedotov D.Yu. Sector-Specific Characteristics of Tax Crime in Russia. *Journal of Tax Reform*, 2019, vol. 5, no. 3, pp. 249–264. (In Russian).
14. Savenkov A.N., Zhukov V.I. *Sotsiologiya pravovykh devitsii i sotsial'nykh addiktzii* [Sociology of Legal Deviations and Social Addictions]. Moscow, Institute of State and Law Publ., 2019. 406 p.
15. Kuznetsov A.P. *Gosudarstvennaya politika protivodeistviya nalogovym prestupleniyam v Rossiiskoi Federatsii (problemy formirovaniya, zakonodatel'noi reglamentatsii i prakticheskogo osushchestvleniya). Dokt. Diss.* [National Policy on Tax Crimes' Counteraction in the Russian Federation (Development, Legal Regulation and Application Problems). Doct. Diss.]. Nizhny Novgorod, 2000. 513 p.
16. Sarkisov K.K. *Nalogovye prestupleniya: ugodovno-pravovye i kriminologicheskie aspekty. Kand. Diss.* [Tax Crimes (Criminal Law and Criminological Aspects). Cand. Diss.]. Moscow, 2005. 202 p.
17. Solov'ev I.N. *Realizatsiya ugodovnoi politiki Rossii v sfere nalogovykh prestuplenii: problemy i perspektivy. Dokt. Diss.* [Implementation of Russian criminal policy in the sphere of taxes: problems and prospects. Doct. Diss.]. Moscow, 2004. 547 p.
18. Nilsson A., Bäckman O., Estrada F. Involvement in Crime, Individual Resources and Structural Constraints: Processes of Cumulative (Dis)advantage in a Stockholm Birth Cohort. *The British Journal of Criminology*, 2013, vol. 53, iss. 2, pp. 297–318.
19. Xenakis S., Cheliotis L.K. Crime and Economic Downturn: The Complexity of Crime and Crime Politics in Greece since 2009. *The British Journal of Criminology*, 2013, vol. 53, iss. 5, pp. 719–745.
20. Glazyev S.Yu., Arkhipova V.V. Sanctions and other Crisis Factors Impact Assessment on the Russian Economy's State. *Rossiiskii ekonomicheskii zhurnal = Russian Economic Journal*, 2018, no. 1, pp. 3–29. (In Russian).
21. Shpilkina T.A., Dolina O.N. Economic Sanctions and their Impact on the Economy and Financial System of Russia. *Vestnik Akademii = Academy's Herald*, 2016, no. 1, pp. 22–27. (In Russian).
22. Bosakov V.N. *Nalogovaya prestupnost': sostoyanie, regional'nye osobennosti i tendentsii preduprezhdeniya (po materialam Severo-Kavkazskogo federal'nogo okruga). Kand. Diss.* [Tax Crime: State, Regional Features and Prevention Tendencies (on Materials of North Caucasus Federal District). Cand. Diss.]. Stavropol, 2012. 225 p.
23. Krupin M.L. *Ugodovno-pravovaya i kriminologicheskaya kharakteristika lits, uklonyayushchikhsya ot uplaty nalogov i (ili) sborov s organizatsii, i individual'naya profilaktika nalogovykh prestuplen. Kand. Diss.* [Criminal law and criminological characteristic of persons who evade taxes and (or) duties on the organization, and individual prevention of tax crimes. Cand. Diss.]. Moscow, 2006. 202 p.
24. Lunev V.V. On the Criminalization of Economic Crimes Committed by Entrepreneurs. *Kriminologicheskii zhurnal Baikal'skogo gosudarstvennogo universiteta ekonomiki i prava = Criminology Journal of Baikal National University of Economics and Law*, 2012, no. 4, pp. 5–15. (In Russian)
25. Gottschalk P., Gunnesdal L. White-Collar Crime Research. In Gottschalk P., Gunnesdal L. *White-Collar Crime in the Shadow Economy*. Cham, Palgrave Pivot, 2018, pp. 1–14.

26. Engdahl O., Larsson B. Duties to Distrust: The Decentring of Economic and White-collar Crime Policing in Sweden. *The British Journal of Criminology*, 2016, vol. 56, iss. 3, pp. 515–536.

27. Murphy K., Harris N. Shaming, Shame and Recidivism: A Test of Reintegrative Shaming Theory in the White-Collar Crime Context. *The British Journal of Criminology*, 2007, vol. 47, iss. 6, pp. 900–917.

28. Matskevich I.M. White collar crime: old theory in contemporary reality. *Sovremennye problemy ugolovnoi politiki. Materialy 6-i Mezhdunarodnoi nauchno-prakticheskoi konferentsii* [Modern Problems of Criminal Policy. Materials of the 6th International Scientific and Practical Conference]. Krasnodar, 2015, pp. 3–33. (In Russian).

29. Rosenfeld R., Weisburd D. Explaining Recent Crime Trends. *Journal of Quantitative Criminology*, 2016, vol. 32, pp. 329–334.

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРЕ

Николаева Жанна Анатольевна — начальник отдела анализа и совершенствования уголовного и уголовно-процессуального законодательства рабочего аппарата Уполномоченного по правам человека в Российской Федерации, соискатель ученой степени кандидата юридических наук Института государства и права Российской академии наук, почетный работник прокуратуры Российской Федерации, г. Москва, Российская Федерация; e-mail: nikolaevazha@yandex.ru.

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Nikolaeva, Zhanna A. — Head, Department for Analysis and Improvement of Criminal and Criminal Procedure Legislation of the Working Apparatus of the Commissioner for Human Rights in the Russian Federation, degree applicant, Institute of State and Law of the Russian Academy of Sciences, Honorary Worker of the Prosecutor's Office of the Russian Federation, Moscow, the Russian Federation; e-mail: nikolaevazha@yandex.ru.

ДЛЯ ЦИТИРОВАНИЯ

Николаева Ж.А. Криминологические особенности и специфика детерминации современной налоговой преступности / Ж.А. Николаева. — DOI: 10.17150/2500-4255.2020.14(5).710-722 // Всероссийский криминологический журнал. — 2020. — Т. 14, № 5. — С. 710–722.

FOR CITATION

Nikolaeva Zh.A. Criminological features and determination specifics of modern tax crimes. *Vserossiiskii kriminologicheskii zhurnal = Russian Journal of Criminology*, 2020, vol. 14, no. 5, pp. 710–722. DOI: 10.17150/2500-4255.2020.14(5).710-722. (In Russian).