

Научная статья
УДК 343.13
doi: 10.35750/2071-8284-2023-1-127-136

Елена Борисовна Серова

кандидат юридических наук, доцент
<http://orcid.org/0000-0002-3166-0867>, serowa@yandex.ru

*Санкт-Петербургский юридический институт
(филиал) Университета прокуратуры Российской Федерации
Российская Федерация, 191104, Санкт-Петербург, Литейный проспект, 44*

Екатерина Владимировна Пушторская

<http://orcid.org/0000-0002-0835-0748>, pushtik@yandex.ru

*Межрайонная инспекция ФНС России № 11 по Ленинградской области
Российская Федерация, 188643, Ленинградская область, Всеволожск, Колтушское шоссе, 138 а*

Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях: проблемы и возможные пути их решения

Аннотация: *Введение.* Налоговые преступления, сущность которых заключается в неисполнении налогоплательщиками своих обязанностей и неуплате налогов в определённых законодателем размерах, чаще всего выявляются в рамках деятельности налоговых органов, что отражает возможность возбуждения указанной категории уголовных дел на современном этапе исключительно по материалам налогового органа. При этом содержащиеся в налоговом законодательстве гарантии защиты добросовестного налогоплательщика от необоснованных претензий налоговых органов успешно используются недобросовестными налогоплательщиками, сознательно уклоняющимися от исполнения своих обязанностей, поскольку предоставляют возможность оперативно совершать действия, направленные на сокрытие следов преступной деятельности. Не все вопросы, связанные с получением налоговыми органами информации о противоправной деятельности участников предпринимательской деятельности, фиксации обнаруженных следов преступления и направлением полученных результатов в следственные органы, нашли разрешение в законодательстве, следовательно, достижение налоговой службой необходимых результатов при проведении налогового контроля также нуждается в поддержке правовыми механизмами в целях эффективного выявления налоговых преступлений, их документирования и передачи в следственные органы для начала уголовного преследования виновных.

Целью исследования является необходимость на основе анализа проблем реализации современной законодательной модели возбуждения уголовных дел и механизма проведения совместных проверок с правоохранительными органами определить возможность расширения числа поводов возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях.

Методы. В ходе исследования использованы общенаучные и частнонаучные методы исследования: формально-логические методы (анализ, синтез, обобщение, выдвижение гипотез), сравнительно-правовой, системно-структурный методы исследования, метод статистического анализа, наблюдение, анкетирование, интервьюирование, контент-анализ документов.

Результаты. При исследовании судебной практики и статистической отчётности ФНС России сделан вывод о возможности налогоплательщиков, заранее осведомлённых о выявленных рисках налоговых правонарушений, а также о суммах и обстоятельствах вменяемого уклонения, до возбуждения уголовного дела скрыть следы преступления, вывести имущество либо перевести бизнес. Выявлены противоречия между основными задачами органов внутренних дел и их полномочиями в ходе проведения проверки и после её завершения. Авторами внесены предложения в части предоставления возможности инициации органом внутренних дел уголовного преследования в случае совершения уклонения от уплаты налогов в особо крупном размере, наличия фактов вывода имущества либо перевода бизнеса после вручения налогоплательщику акта налоговой проверки и получения от налогового органа всех необходимых документов.

Ключевые слова: налоговые преступления, возбуждение уголовного дела, налоговые органы, органы внутренних дел, налоговая проверка

Для цитирования: Серова Е. Б., Пушторская Е. В. Возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях: проблемы и возможные пути их решения // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. – 2023. – № 1 (97). – С. 127–136; doi: 10.35750/2071-8284-2023-1-127-136.

Elena B. Serova

Cand. Sci. (Jurid.), Docent

<http://orcid.org/0000-0002-3166-0867>, serowa@yandex.ru

*Saint Petersburg Law Institute (branch) of the University of the Prosecutor's Office of the Russian Federation
44, Liteiny prospect, Saint Petersburg, 191104, Russian Federation*

Ekaterina V. Pushtorskaya

<http://orcid.org/0000-0002-0835-0748>, pushtik@yandex.ru

*Interdistrict Inspectorate of the Federal Tax Service of Russia No. 11 for the Leningrad Region
138 a, Koltushskoe highway, Vsevolozhsk, Leningrad region, 188643, Russian Federation*

Initiation of criminal cases on tax crimes: problems and possible solutions

Abstract: *Introduction.* Tax crimes, the essence of which lies in the failure of taxpayers to fulfill their obligations and pay taxes in the amounts stipulated by the legislator, are most often detected within the framework of the activities of tax authorities, which reflects the possibility of initiating this category of criminal cases at the present stage solely on the basis of materials of a tax authority. At the same time, the guarantees contained in the tax legislation to protect a conscientious taxpayer from unfounded claims of tax authorities are successfully used by unscrupulous taxpayers who deliberately evade their duties, since they provide an opportunity to act quickly to conceal the traces of criminal activity. Not all the issues related to the receipt by tax authorities of information on the illegal activities of business participants, fixation of detected traces of a crime and sending the obtained results to the investigating authorities, have been resolved in the legislation, therefore, the achievement by tax service of the necessary results when conducting tax control also needs to be supported by legal mechanisms for the effective detection of tax crimes, their documentation and transfer to the investigating authorities for the initiation of criminal prosecution of the perpetrators.

The aim of the study is the need to determine the possibility of expanding the number of reasons for initiating criminal cases on tax crimes based on the analysis of the problems of implementing the modern legislative model for initiating criminal cases and the mechanism for conducting joint inspections with law enforcement agencies.

Methods. In the course of the study, general scientific and particular scientific research methods were used: formal-logical methods (analysis, synthesis, generalization, hypotheses), comparative-legal, system-structural research methods, statistical analysis method, observation, questioning, interviewing, content analysis of documents.

Results. When studying the judicial practice and statistical reporting of the Federal Tax Service of Russia, it has been concluded that it is possible for taxpayers who are aware in advance of the identified risks of tax violations, as well as the amounts and circumstances of alleged evasion, to hide the traces of a crime, withdraw property or transfer business before a criminal case is initiated. Contradictions have been identified between the main tasks of the internal affairs bodies and their powers during the inspection and after its completion. The authors have made proposals regarding the possibility of initiating criminal prosecution by the internal affairs body in the event of tax evasion on an especially large scale, presence of facts of property withdrawal or business transfer after the taxpayer is handed a tax audit report and receives all the necessary documents from the tax authority.

Keywords: tax crimes, initiation of a criminal case, tax authorities, internal affairs bodies, tax audit

For citation: Serova E. B., Pushtorskaya E. V. Initiation of criminal cases on tax crimes: problems and possible solutions // Vestnik of the St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia. – 2023. – No. 1 (97). – S. 127–136; doi: 10.35750/2071-8284-2023-1-127-136.

Введение

Налоговые органы играют ключевую роль в выявлении налоговых преступлений, что позволило законодателю вернуться к ранее существовавшей модели правового регулирования возбуждения уголовных дел об указанных пре-

ступлениях, предусмотрев исключительный повод их возбуждения. Тем самым законодатель выделил налоговые преступления в особую группу преступлений экономической направленности, уголовное производство по которым ведётся с соблюдением особых процедур и правил.

Налоговые преступления, характеризующиеся высокой латентностью и опасными социальными последствиями, подрывают экономические устои любого, даже самого благополучного общества. Особую общественную опасность они приобретают в экономически сложные и нестабильные периоды. Данное обстоятельство обуславливает необходимость активного противодействия налоговым преступлениям, их своевременного выявления, расследования и предупреждения. Между тем выявление и расследование налоговых преступлений в силу их специфики вызывает определённые трудности. Более того, следственные ситуации уже на первоначальном этапе расследования осложняются низким уровнем взаимодействия следственных и налоговых органов, а также наличием определённых пробелов и противоречий в законодательстве, на что уже достаточно давно обращается внимание в научной литературе [1; 2 и др.].

Не вызывает сомнений, что налоговые преступления, сущность которых заключается в неисполнении налогоплательщиками своих обязанностей и неуплате налогов в определённых законодателем размерах, чаще всего выявляются в рамках деятельности налоговых органов. Именно налоговые органы владеют всей полнотой информации о налогоплательщиках, их бюджете, налоговых обязательствах перед государством, что позволяет им при реализации предоставленных законом полномочий выявлять все факты нарушений налогового законодательства, включая уголовно наказуемые деяния в данной сфере экономики.

Федеральная налоговая служба России в сфере налогового контроля идет по пути минимизации количества выездных проверок, так как это снижает нагрузку на производственный и бизнес-секторы экономики. Снижение реализуется в ходе контрольно-аналитической работы по побуждению налогоплательщиков к добровольному уточнению налоговых обязательств при выявлении налоговым органом финансово-хозяйственных операций с высоким налоговым риском.

Как отметил в своём выступлении глава ФНС России Д. В. Егоров, количество выездных налоговых проверок в 2020 году сократилось на треть и составило 6 тысяч, в том числе в связи с введением моратория на их проведение. Контрольные мероприятия дополнительно принесли в бюджет почти 300 млрд рублей, причём более половины (158 млрд рублей) обеспечены аналитической работой¹.

Принятие мер организационного характера, бесспорно, способствует защите бизнес-общества от необоснованных налоговых претензий и уголовного преследования, однако этот

путь не единственный. Существенным шагом по защите интересов предпринимателей в налоговой сфере является изменение правовой регламентации порядка возбуждения уголовного дела о преступлениях рассматриваемой группы. Несомненно, трансформация законодательного регулирования процедуры возбуждения уголовного дела и дополнение системы поводов к возбуждению дела новым поводом, применимым исключительно к налоговым преступлениям, свидетельствует о стремлении законодателя исключить необоснованные проверки участников предпринимательской деятельности в части соблюдения ими налогового законодательства. О том, что такие проверки могут рассматриваться как важный рычаг давления на бизнес, в научной литературе говорится уже достаточно давно.

В то же время не все вопросы, связанные с получением налоговыми органами информации о противоправной деятельности участников предпринимательской деятельности, фиксацией обнаруженных следов преступления и направлением полученных результатов в следственные органы, нашли своё разрешение в законодательстве. Сегодня можно с уверенностью утверждать, что достижение налоговой службой необходимых результатов при проведении налогового контроля также нуждается в поддержке правовыми механизмами в целях эффективного выявления налоговых преступлений, их документирования и передачи в следственные органы для начала уголовного преследования виновных.

Методы. Сказанное позволяет нам прийти к выводу о необходимости на основе анализа проблем реализации современной законодательной модели возбуждения уголовных дел и механизма проведения совместных проверок с правоохранительными органами определить возможность расширения числа поводов возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. Для достижения названной цели авторы исследования использовали общенаучные и частнонаучные методы исследования: формально-логические методы (анализ, синтез, обобщение, выдвижение гипотез), сравнительно-правовой, системно-структурный методы исследования, метод статистического анализа, наблюдение, анкетирование, интервьюирование, контент-анализ документов.

Описание исследования

Неисполнение налоговых обязанностей подрывает основы конституционного строя государства, что сказывается на устойчивом развитии экономики страны в целом. Сложности в реализации механизма уголовного преследования за такие преступления, отсутствие у налоговой службы ряда полномочий способствуют избеганию лицами, совершившими налоговые преступления как привлечения к уголовной ответственности, так и возмещения ущерба, причинённого преступлением.

Всё это оказывает негативное влияние на авторитет государственных органов в целом

¹ Даниил Егоров подвел итоги работы налоговых органов в 2020 году [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – 2021. – 17 фев. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/news/activities_fts/10558423/ (дата обращения 02.05.2022).

и ФНС – в частности, так как добросовестные налогоплательщики ожидают от органов власти реализации принципа справедливого распределения общественных благ и справедливости в сфере равного для всех налогообложения, когда недобросовестный налогоплательщик обязательно понесет наказание и вынужден будет доплатить налоги в бюджет.

Анализ налогового законодательства показывает, что осведомленность налогоплательщика о выявленных фактах налоговых правонарушений налоговым органом ещё до начала проверки, значительная продолжительность проверки (в среднем от 6 до 8 месяцев), длительный срок составления документов по её результатам, наличие срока для добровольной уплаты, возможность апелляционного и судебного обжалования являются факторами, обеспечивающими соблюдение прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков. Названные факторы по сути предоставляют гарантии защиты добросовестного налогоплательщика от необоснованных претензий налоговых органов.

В то же время, данные факторы успешно используются недобросовестными налогоплательщиками, сознательно уклоняющимися от исполнения своих налоговых обязанностей, поскольку предоставляют возможность оперативно совершить действия, направленные на сокрытие следов преступной деятельности. Перевод бизнеса на вновь создаваемое либо аффилированное лицо (или, как минимум, попытка такого перевода), действия, направленные на фиктивное банкротство, значительно затрудняют возможность реализации налоговыми и следственными органами задач по привлечению виновных лиц к уголовной ответственности и возмещению ущерба бюджету. Более того, данная особенность выявления налоговых преступлений позволила П. И. Иванову выдвинуть обоснованный тезис о том, что эффективность предстоящей выездной налоговой проверки намного увеличивается, когда ей предшествует получение оперативным подразделением полиции информации о налоговом правонарушении и преступлении [3, с. 112].

Нами проанализирована судебная практика Верховного Суда РФ в части арбитражных споров с налоговыми органами о признании взаимозависимым лица, на которое налогоплательщиком был переведен бизнес, и взыскании с него сумм налоговой недоимки в рамках ст. 45 НК РФ. Проведённое исследование показало, что суммы ущерба, подлежащего взысканию со взаимозависимых лиц, на которых переводили бизнес налогоплательщики, по результатам проведённых проверок только по спорам, дошедшим до Верховного Суда РФ (25 дел), составили за период с 2017 по 2021 г. более 6,5 млрд руб. В целом же арбитражная практика по спорам налогоплательщиков с налоговыми органами на предмет рассматриваемого взыскания в период с 2015 г. по настоящее время насчитывает более 800 арбитражных дел, что свидетельствует

об активном применении схем перевода бизнеса в целях уклонения от возмещения ущерба бюджетной системе России.

В настоящее время ФНС России при проведении налогового контроля реализует Концепцию системы планирования выездных налоговых проверок, закрепляющую в качестве одного из основных принципов планирования проверок предоставление налогоплательщику права на самостоятельную оценку рисков и оценку преимуществ самостоятельного выявления и исправления допущенных ошибок при исчислении налогов².

Реализация данного принципа особенно актуальна в случаях, когда налоговым органом в ходе всестороннего анализа установлено предполагаемое участие налогоплательщика в схемах ухода от налогообложения либо минимизации налоговых обязательств и выявлены наиболее вероятные для него «зоны риска» (нарушения законодательства о налогах и сборах). Следует признать, что закрепление данного положения в качестве одного из основных начал при планировании и проведении налоговых проверок свидетельствует о стремлении государства снизить репрессивную составляющую при одновременном усилении превентивного воздействия со стороны налоговых органов. Способствует предупреждению налоговых нарушений и пресечению их на ранней стадии и широкое использование в работе налоговых органов информационных ресурсов, содержащих подробные сведения о совершаемых налогоплательщиками операциях, связанных с формированием налоговой базы. Е. С. Ефремова в связи с этим обращает внимание на то, что использование информационных ресурсов может рассматриваться в качестве новеллы современной практики деятельности налоговых органов и способствует восстановлению баланса частных и публичных интересов [4, с. 41].

Налогоплательщик, уведомлённый налоговым органом о предполагаемых нарушениях налогового законодательства, в результате принятия решения о самостоятельном признании проблемных операций как входящих в зону риска, может представить в налоговый орган уточнённые налоговые декларации и доплатить налоги в бюджет.

Реализация данной концепции для добросовестных налогоплательщиков как раз и является гарантией минимальной вероятности проведения выездной налоговой проверки, а также декларирует принцип того, что в отношении недобросовестного налогоплательщика, не оценившего в полной мере налоговые претензии, выявленные в ходе анализа его деятельности, налоговый орган должен будет предпринять

² Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30 мая 2007 г. № ММ-3-06/333@ [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.08.2022).

все меры, направленные на обеспечение уплаты в бюджет сокрытых им налоговых платежей. Это обеспечивается проведением в отношении налогоплательщика предпроверочного анализа, включением в план выездных проверок и в дальнейшем назначением выездной налоговой проверки, а в случае установления налоговых правонарушений в суммах, подпадающих под признаки преступления, и их неуплате – обязательным направлением материалов в следственные органы Российской Федерации.

Вместе с тем нельзя не обратить внимания на следующее обстоятельство. Налоговые преступления традиционно относятся к числу латентных. Доказывание события преступления, причастных к нему лиц и их виновности требует использования доказательств (документов, предметов и др.), поиск которых вызывает определённые затруднения у органов предварительного следствия. Важное место в системе доказывания занимают такие следственные действия, как обыск и выемка, отличительной особенностью которых является внезапность для того, у кого они производятся. Однако после многомесячной налоговой проверки субъект прекрасно осознает перспективы привлечения к уголовной ответственности и, что самое главное, имеет физическую возможность уничтожить имеющиеся доказательства, сфальсифицировать новые документы, внести подлог в уже имеющиеся. На это обстоятельство неоднократно указывалось в научной литературе [5, с. 165].

Назначение выездной проверки является крайней мерой, применяемой к нарушителям налогового законодательства.

В рассматриваемом нами вопросе важным является тот факт, что должностные лица налогоплательщика, совершившие пока ещё не выявленные в необходимом процессуальном формате налоговые преступления, уже до назначения выездной проверки осведомлены о квалификации налоговым органом их финансово-хозяйственных операций как проблемных, например, о выявлении фиктивных контрагентов, используемых для минимизации налоговых платежей. В этом заключается отличие налоговых преступлений от остальных преступлений экономической направленности, так как налогоплательщик заранее уведомляется контролирующим органом об их выявлении.

В дальнейшем при назначении проверки, продолжающейся от начала проверки до вынесения решения о привлечении в среднем 12 месяцев, налогоплательщики могут препятствовать осуществлению налогового контроля, не представлять бухгалтерские и налоговые документы, оказывать давление на свидетелей, предпринимать действия по сокрытию следов преступления – всё это в целях затруднения выявления налоговым органом преступления. В целях избежания возмещения ущерба бюджету налогоплательщики выводят активы общества на юридически независимых лиц, переводят бизнес, фиктивно банкротят проверяемое юридическое лицо.

Позиция самостоятельности налоговых органов в выявлении налоговых преступлений находит поддержку в научном сообществе. Так, Д. Г. Горобец отмечает, что «полномочия налоговых органов, порядок и средства проведения камеральных и выездных налоговых проверок, установленные налоговым законодательством, достаточны и эффективны для выявления факта нарушения налогового законодательства. Примечательна их схожесть с проверочными и следственными действиями, предусмотренными уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации. По сути, налоговыми проверками (камеральными и выездными) устанавливаются обстоятельства, образующие объективную сторону налогового преступления» [6, с. 3].

С ним соглашается и А. Р. Шарипова, которая изучила утверждённые в 2020 году обвинительные заключения по уголовным делам, возбужденным по ст. 199 УК РФ. По её мнению, «информация обретения уголовно-процессуальной формы доказательств черпалась стороной обвинения из документов налогоплательщика, добровольно представленных им в налоговый орган, и из документов, самостоятельно полученных налоговым органом (ответы контрагентов и банков на запросы о деятельности налогоплательщика). ... Широчайшие доказательственные возможности органов уголовного преследования не дают им каких-либо значимых преимуществ перед налоговыми органами в плане доказывания занижения сумм подлежащих уплате налогов» [5, с. 165].

Несмотря на позицию ряда учёных, утверждающих, что налоговые органы профессионально не ориентированы на выявление признаков налоговых преступлений [7; 8], отметим, что они тем не менее обладают правовыми механизмами для сбора доказательной базы в отношении налоговых правонарушений – проводят допросы, осмотры, выемки документов, исследования документов, предметов, привлекают специалистов, устанавливают круг лиц, причастных к совершению налогового правонарушения, и исследуют вопрос умышленной неуплаты должностными лицами. Помимо НК РФ, данные действия налоговому органу предписывают совершать Методические рекомендации «Об исследовании и доказывании фактов умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора)», утверждённые СК России, ФНС России³ (далее – Методические рекомендации), так как установленные налоговым органом обстоятельства умышленного уклонения являются таковыми и для следственного органа и свидетельствуют именно о совершении преступления.

³ О направлении методических рекомендаций по установлению в ходе налоговых и процессуальных проверок обстоятельств, свидетельствующих об умысле в действиях должностных лиц налогоплательщика, направленном на неуплату налогов (сборов) : письмо ФНС России от 13 июля 2017 г. № ЕД-4-2/13650 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.08.2022).

При этом налоговые преступления характеризуются их обязательным документированием и, следовательно, оставлением следов в первичных документах, бухгалтерских и налоговых регистрах, в организационно-распорядительной документации и в телекоммуникационных системах связи при взаимодействии с налоговыми органами и кредитными организациями.

На налоговый контроль и оперативно-розыскную деятельность как средства выявления налоговых преступлений обращает внимание Д. Г. Горобец, с чьей позицией трудно не согласиться [6, с. 2–3].

Что касается средств и методов оперативно-розыскной деятельности, необходимых для выявления преступлений исследуемой группы, следует упомянуть включение сотрудников органов, осуществляющих оперативно-розыскную деятельность, в состав лиц, проверяющих налогоплательщика. Делать это целесообразно в тех случаях, когда на стадии предпроверочного анализа либо уже в ходе самой налоговой проверки выявляются признаки налогового преступления, в том числе использование фирм-однодневок.

Сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путём осуществления полномочий, предоставленных им Федеральным законом «О полиции», Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности» и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации⁴.

Надлежит отметить, что согласно Письму ФНС от 24 августа 2012 г. № АС-4-2/14007 сотрудники органа внутренних дел обязательно привлекаются в проверку также в случаях, если проверяемым лицом осуществляется активное противодействие проведению выездной налоговой проверки⁵, что явно свидетельствует о намерении скрыть следы преступления и избежать возмещения причинённого бюджету ущерба.

В последнее десятилетие совместные с органами внутренних дел проверки проводятся налоговыми органами в 9 случаях их назначения из 10, так как деятельность налоговых органов нацелена в первую очередь на исключение из финансово-хозяйственных операций налого-

плательщиков взаимоотношений с фиктивными компаниями.

Для выявления налоговых преступлений в рамках совместных проверок могут использоваться различные оперативно-розыскные мероприятия. Так, С. В. Бажанов называет в качестве наиболее типичных «негласное наблюдение за перемещением и сбытом товарно-материальных ценностей, сырья, продукции, за технологическими процессами производства; изучение документооборота, негласный осмотр помещений, транспорта, беседы с работниками, всевозможными очевидцами» [9, с. 44].

Признавая значимость названных мероприятий, отметим, что положительный эффект дают поиск и опрос в ходе совместных проверок номинальных директоров, наведение справок, исследование документов и предметов, прослушивание телефонных переговоров, получение компьютерной информации.

Однако в настоящее время, как отмечалось выше, уголовные дела о налоговом преступлении могут быть возбуждены не иначе как по материалам, направленным налоговыми органами в соответствии с законодательством о налогах и сборах для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Следовательно, налоговые органы в своей деятельности должны не просто соблюдать требования ст. 32 НК РФ. Для инициирования возбуждения уголовного дела им необходимо вступившее в законную силу решение о привлечении к налоговой ответственности. Также должен быть установлен и документально подтверждён факт неуплаты в срок установленной по результатам проверки недоимки [10, с. 121–122].

При этом следует помнить, что может потребоваться проведение дополнительной проверки, а налогоплательщик может обжаловать состоявшиеся решения. Всё это значительно увеличивает временной период с даты составления акта проверки, вручённого налогоплательщику со всеми приложениями и подтверждающими документами, до даты вступления решения в законную силу. В ряде случаев такой период составляет свыше 6 месяцев. Всё это время налогоплательщик осведомлён о сумме доначисленных по результатам проверки налогов, пени и штрафных санкций, а также о содержании и объёме доказательств, которыми оперируют налоговые органы. Несомненно, наличие такой информации побуждает налогоплательщиков искать пути избежания уголовной ответственности и возмещения ущерба бюджету.

При анализе статистической отчётности ФНС России (Отчёта о задолженности по налогам и сборам, пеням и налоговым санкциям в бюджетную систему Российской Федерации, форма 4-НМ) видно, что по состоянию на 1 января 2022 г. совокупная задолженность налогоплательщиков перед бюджетом по результатам налоговых проверок только по двум субъектам

⁴ Об утверждении порядка взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений : приказ МВД России № 495, ФНС России № ММ-7-2-347 от 30 июня 2009 г. [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс». – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.08.2022).

⁵ Об участии органов внутренних дел в выездных налоговых проверках : письмо ФНС России от 24 августа 2012 г. № АС-4-2/14007 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.08.2022).

РФ – Москве и Санкт-Петербургу – составила более 101 млрд руб.⁶

Указанные обстоятельства могут свидетельствовать о целесообразности инициации начала уголовного производства по делам о налоговых преступлениях уже после составления акта налоговой проверки. Поясним, почему это видится разумным в современных реалиях.

Согласно пп. 12 п. 3 ст. 100 НК РФ в акте налоговой проверки указываются документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Для выявления данных фактов сотрудники налогового органа используют методы документальной проверки, исследуя с их помощью бухгалтерскую и налоговую отчетность и первичные документы. Кроме того, необходимо изучение структуры и механизмов всей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. В результате проверки у них формируется мнение относительно соблюдения налогоплательщиком норм действующего законодательства о налогах и сборах, что находит своё отражение в акте налоговой проверки. Важным свойством данного акта является его мотивированность, которая проявляется в обосновании выводов проверяющих ссылкой на конкретные документы и иные доказательства, изученные в ходе проверки. Таким образом, следует согласиться с мнением О. В. Пантюшова, подчеркивающего, что акт налоговой проверки должен содержать доказательства совершённого налогового правонарушения [11, с. 65–66].

Мероприятия налогового контроля, положенные в основу акта проверки, как справедливо отмечает Д. Г. Горобец, «позволяют установить общественно опасное действие – нарушение налогового законодательства и его последствие – неуплату налогов, причинную связь между ними, а также способ, место и время их совершения» [6, с. 3–4]. Таким образом, в акте проверки содержатся сведения об объективной стороне состава налогового преступления.

Подводя итог, отметим, что в случае выявления признаков налогового преступления материалы, направляемые налоговыми органами в следственные подразделения Следственного комитета РФ, во всех случаях содержат акты и решения, выносимые и принимаемые по результатам налоговой проверки. Мы разделяем высказанную в литературе точку зрения, согласно которой для принятия решения о возбуждении уголовного дела данные материалы далеко не всегда требуют дополнительной процессуальной проверки [6, с. 3].

Согласно п. 3 Методических рекомендаций налоговым органам рекомендуется в ходе проведения контрольных мероприятий устанавли-

вать и отражать в акте наличие умысла в действиях должностных лиц либо собственников проверяемой организации. Данные обстоятельства, отражённые в акте проверки, заметно улучшают уголовно-правовую перспективу выявленных правонарушений.

Для того чтобы обосновать умышленность совершённого деяния, в акте налоговой проверки требуется в обязательном порядке сформулировать цели и мотивы, которые преследовались определённым лицом при совершении противоправных действий⁷. Такой подход позволяет в значительной степени ускорить решение вопроса о возбуждении уголовного дела и в самом начале расследования установить лиц, причастных к преступлению [см.: 5, с. 5]. Отметим здесь и ещё один важный, с нашей точки зрения, момент. В случае установления предполагаемого виновного уже в ходе налоговой проверки уголовное дело должно быть возбуждено не по факту совершения преступления, а в отношении лица, что, бесспорно, является дополнительной гарантией защиты его прав и законных интересов.

Помимо предполагаемого виновного лица налоговые органы указывают в акте налоговой проверки и данные лиц, контролирующих деятельность проверяемого налогоплательщика.

Таким образом, можно говорить о том, что помимо информации об объективной стороне деяния акт налоговой проверки содержит сведения о субъекте и субъективной стороне налогового преступления.

Мы приходим к выводу, что акт налоговой проверки обладает всеми признаками сообщения о преступлении. Несомненно, он корреспондирует по своему содержанию с решением о привлечении виновных лиц к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Данное решение представляет собой ненормативный правовой акт, выносимый по результатам рассмотрения результатов налоговой проверки руководителем налогового органа либо его заместителем. Хотя упомянутые нами документы отличаются своей формой и значением, содержание решения в части формулирования доказательств выявленных нарушений и ссылок на первичные документы и регистры, а также результатов мероприятий налогового контроля и оперативно-розыскной деятельности идентично содержанию акта проверки, который представляет собой первый документ, в котором установлены признаки преступления.

Десятилетие назад И. В. Маслов и А. М. Новиков отмечали, что «законодатель, предусмотрев определённые процессуальные особенности привлечения к уголовной ответственности лиц, виновных в совершении налоговых преступлений (особые основания для применения в качестве меры пресечения заключения под стражу,

⁶ Отчет по форме 4-НМ по состоянию за 2021 год [Электронный ресурс] // Официальный сайт ФНС России. – URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/related_activities/statistics_and_analytics/forms/10662105 (дата обращения 14.09.2022).

⁷ Шишкин Р. Н. Методика доказывания умысла на неуплату налогов. Стратегия защиты прав налогоплательщика: практические рекомендации. – Москва: Юстицинформ, 2020. – С. 34–35.

освобождения от уголовной ответственности), не счёл необходимым предусмотреть какой-либо специфики принятия процессуальных решений при рассмотрении сообщений о налоговых преступлениях» [12, с. 85]. Внесение анализируемых нами изменений в уголовно-процессуальный закон в части поводов к возбуждению уголовного дела о налоговом преступлении устранило данный пробел законодательства, на который указывали учёные.

Как известно, всякая процессуальная деятельность в стадии возбуждения уголовного дела направлена на получение доказательств, являющихся достаточным основанием для принятия процессуального решения о возбуждении уголовного дела, а также на выявление обстоятельств, исключающих производство по делу [9, с. 45]. Начало такой деятельности связано с появлением законного повода, который запускает уголовно-процессуальный механизм, порождает субъективные права и обязанности участников уголовного процесса в стадии возбуждения уголовного дела и саму стадию [13, с. 138; 14, с. 3–44].

Вводя новый повод для возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, законодатель тем самым не только подчеркнул особое значение налоговых органов в решении данного вопроса, но и стремился защитить участников предпринимательской деятельности от административного давления и недобросовестной конкуренции [14, с. 3]. Исключение возможности появления у правоохранительных органов информации о налоговом преступлении из иных источников, помимо государственных органов, сводит на нет возможность злоупотребления со стороны конкурентов и коррумпированных чиновников.

Снижает риск злоупотреблений и процедура оформления результатов совместной выездной налоговой проверки. Так, акт совместной выездной налоговой проверки составляется в трёх экземплярах и подписывается проверяющими – должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел. Первый экземпляр акта хранится в налоговом органе, второй вручается налогоплательщику установленным НК РФ способом, третий направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки⁸. Таким образом, внесение каких-либо изменений в акт после его подписания становится невозможным.

В то же время обратим внимание и на некоторое противоречие между теми задачами, которые решают территориальные органы МВД, и предоставленными им полномочиями. Сотрудники органа внутренних дел являются полноценными участниками проверяющей группы. Они совместно с налоговым органом в рамках деятельности группы осуществляют сбор дока-

зательств налоговых правонарушений и выявление признаков преступления. В то же время они процессуально не уполномочены должным образом реагировать на факт совершения преступления вопреки своим основным задачам функционирования в системе правоохранительных органов, что представляется нам в известной мере нелогичным. Для устранения данного противоречия, по нашему мнению, необходимо частично вернуться к ранее существовавшей модели возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении, предоставив сотрудникам органов внутренних дел право составления рапорта об обнаружении признаков налогового преступления с последующим его направлением в следственные органы для процессуальной проверки.

При этом повод, предусмотренный ч. 1.3 ст. 140 УПК РФ, сохраняется в главном – инициатива выявления преступления возникла из проверки налогового органа, и имеются материалы такой проверки, содержащие достаточные данные о выявленном преступлении, которые могут служить основанием для возбуждения уголовного дела. Эти данные содержатся прежде всего в самом акте налоговой проверки, в котором установлено событие преступления и наличие умысла на уклонение от уплаты налогов, повлекшее доначисление суммы налогов – налоговой недоимки. Содержание акта позволяет сделать вывод и о сумме ущерба, причинённого бюджету – в крупном либо особо крупном размерах. Здесь же отметим, что значимая для принятия процессуального решения информация, полученная в ходе проверки, представляет собой результаты мероприятий налогового контроля и оперативно-розыскной деятельности.

В соответствии с действующим законодательством к акту налоговой проверки прикладываются документы, подтверждающие выявленные в ходе проверки нарушения, за исключением документов, представленных самим налогоплательщиком. Несомненно, наличие такого приложения к акту ускоряет принятие решения о возбуждении уголовного дела и способствует соблюдению разумных сроков судопроизводства. В противном случае у органа внутренних дел возникла бы необходимость получения отсутствующих документов, что может быть сделано только путём направления соответствующего запроса в налоговый орган.

Отметим также, что документы, представленные плательщиком и положенные в основу квалификации налогового правонарушения как преступления, при необходимости могут быть запрошены следственным органом в рамках проверки сообщения о преступлении.

В предлагаемом механизме инициации уголовного преследования после получения органом дознания от налогового органа материалов проверки (до вынесения решения о привлечении к налоговой ответственности), получения их следственным органом и установления достаточных оснований уголовное дело может быть возбуждено по факту уклонения от уплаты налогов.

⁸ О рекомендациях по проведению выездных налоговых проверок : Письмо ФНС России от 25 июля 2013 г. № АС-4-2/13622 [Электронный ресурс] // СПС «КонсультантПлюс» – URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_55729/ (дата обращения: 12.08.2022).

Результаты и ключевые выводы

В заключение отметим, что, как утверждает Я. П. Ряполова, возвращение специального налогового повода для возбуждения уголовного дела говорит о новой «оттепели» в уголовно-процессуальной сфере, когда эффективность раскрытия преступления сменяется на риск-ориентированный подход в вопросе выявления налоговых преступлений [15, с. 138].

В современных условиях жёсткого санкционного давления и необходимости поддержки российских предприятий (в том числе с учётом тенденции на декриминализацию ряда экономических преступлений, на введение особого порядка прекращения уголовного преследования за налоговые преступления) расширение поводов для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях путём частичного применения ранее существовавшего порядка при сохранении их первоначального

выявления именно по результатам проводимой налоговыми и правоохранительными органами налоговой проверки видится необходимым для достижения задач уголовного преследования, а также защиты прав и законных интересов добросовестных налогоплательщиков, не применяющих схемы уклонения от уплаты налогов.

В связи с этим данные законодательные изменения можно предложить для налоговых преступлений, совершённых в особо крупном размере, а также в случаях активного противодействия налогоплательщика проведению проверки либо при выявлении в ходе проверки фактов перевода бизнеса или вывода активов общества. Указанные обстоятельства предлагается в обязательном порядке фиксировать в рапорте об обнаружении признаков преступления и подтверждать соответствующими документами.

Список литературы

1. Гришин А. В. Анализ состояния и тенденции налоговых преступлений в контексте деятельности правоохранительных органов по противодействию налоговым преступлениям / Актуальные проблемы уголовного и гражданского судопроизводства. ГИБДД и иные правоохранительные органы как субъекты правоприменения : сборник статей, Орёл, 24 июня 2016 года. – Орёл: Орловский юридический институт МВД России имени В. В. Лукьянова, 2016. – С. 39–44.
2. Матушкина Н. В. Особенности возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право». – 2017. – Т. 27. – № 5. – С. 140–146.
3. Иванов П. И. Оперативно-розыскное обеспечение налоговой безопасности (вопросы теории и практики) // Труды Академии управления МВД России. – 2021. – № 1 (57). – С. 107–118.
4. Ефремова Е. С. О критике налоговых комиссий и налоговом комплаенсе // Налоги. – 2021. – № 2. – С. 38–41.
5. Шарипова А. Р. Преюдиция в механизме конвергенции процессуальных отраслей (на примере производства по уголовным делам о налоговых преступлениях) // Вестник Саратовской государственной юридической академии. – 2021. – № 1 (138). – С. 161–167.
6. Горбеев Д. Г. Зависимость сроков процессуальных проверок по сообщениям о совершении налоговых проверок от информации, содержащейся в материалах налоговых органов // Юрист. – 2021. – № 12. – С. 2–5.
7. Бажанов С. В. Эффективность взаимодействия правоохранительных и контролирующих органов по выявлению и расследованию налоговых преступлений, а также обеспечению возмещения причиняемого ими ущерба // Российская юстиция. – 2017. – № 12. – С. 55–59.
8. Назаренко Б. А. Уголовная политика в сфере налогообложения // Журнал российского права. – 2015. – № 4 (220). – С. 78–86.
9. Бажанов С. В. Проведение процессуальных проверок о налоговых преступлениях следователями следственного комитета // Законность. – 2012. – № 6 (933). – С. 41–45.
10. Пушторская Е. В. О препятствиях для реализации налоговыми органами полномочий по направлению материалов о выявленных налоговых преступлениях в следственные органы / Роль прокуратуры в построении правового государства: история и современность (К 300-летию Российской прокуратуры) : сборник статей по материалам научно-практического круглого стола (18 февраля 2022 г., Владивосток). – 2022. – С. 121–124.
11. Пантюшов О. В. Акт налоговой проверки // Право и экономика. – 2009. – № 4. – С. 62–67.
12. Маслов И. В., Новиков А. М. Нерешённые проблемы стадии возбуждения уголовного дела при рассмотрении сообщений о налоговых преступлениях // Уголовное право. – 2011. – № 5. – С. 85–90.
13. Косенко А. М. Критический обзор системы поводов для возбуждения уголовного дела // Актуальные проблемы российского права. – 2019. – № 1 (98). – С. 138–145.
14. Тарабан Н. А. Актуальные проблемы приёма, регистрации и рассмотрения сообщений о преступлениях // Российский следователь. – 2015. – № 21. – С. 43–46.
15. Ряполова Я. П. Оптимизация правового режима возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях в свете циклических изменений уголовно-процессуального закона // Известия Юго-Западного государственного университета. Серия: История и право. – 2022. – Т. 12. – № 6. – С. 132–142.

References

1. *Grishin A. V.* Analiz sostoyaniya i tendentsii nalogovykh prestupleniy v kontekste deyatel'nosti pravookhranitel'nykh organov po protivodeystviyu nalogovym prestupleniyam / Aktual'nyye problemy ugovolnogo i grazhdanskogo sudoproizvodstva. GIBDD i inyye pravookhranitel'nyye organy kak sub'yekty pravoprimeneniya : sbornik statey, Orol, 24 iyunya 2016 goda. – Orol: Orlovskiy yuridicheskiy institut MVD Rossii imeni V. V. Luk'yanova, 2016. – S. 39–44.
2. *Matushkina N. V.* Osobennosti vzbuzhdeniya ugovolnykh del po nalogovym prestupleniyam // Vestnik Udmurtskogo universiteta. Seriya «Ekonomika i pravo». – 2017. – T. 27. – № 5. – S. 140–146.
3. *Ivanov P. I.* Operativno-rozysknoye obespecheniye nalogovoy bezopasnosti (voprosy teorii i praktiki) // Trudy Akademii upravleniya MVD Rossii. – 2021. – № 1 (57). – S. 107–118.
4. *Yefremova Ye. S.* O kritike nalogovykh komissiy i nalogovom komplayyense // Nalogi. – 2021. – № 2. – S. 38–41.
5. *Sharipova A. R.* Preyuditsiya v mekhanizme konvergentsii protsessual'nykh otrasley (na primere proizvodstva po ugovolnym delam o nalogovykh prestupleniyakh) // Vestnik Saratovskoy gosudarstvennoy yuridicheskoy akademii. – 2021. – № 1 (138). – S. 161–167.
6. *Gorobets D. G.* Zavisimost' srokov protsessual'nykh proverok po soobshcheniyam o sovershenii nalogovykh proverok ot informatsii, sodержashcheysya v materialakh nalogovykh organov // Yurist. – 2021. – № 12. – S. 2–5.
7. *Bazhanov S. V.* Effektivnost' vzaimodeystviya pravookhranitel'nykh i kontroliruyushchikh organov po vyyavleniyu i rassledovaniyu nalogovykh prestupleniy, a takzhe obespecheniyu vozmeshcheniya prichinyayemogo imi ushcherba // Rossiyskaya yustitsiya. – 2017. – № 12. – S. 55–59.
8. *Nazarenko B. A.* Ugolvnaya politika v sfere nalogooblozheniya // Zhurnal rossiyskogo prava. – 2015. – № 4 (220). – S. 78–86.
9. *Bazhanov S. V.* Provedeniye protsessual'nykh proverok o nalogovykh prestupleniyakh sledovatelyami sledstvennogo komiteta // Zakonnost'. – 2012. – № 6 (933). – S. 41–45.
10. *Pushtorskaya Ye. V.* O prepyatstviyakh dlya realizatsii nalogovymi organami polnomochiy po napravleniyu materialov o vyyavlennykh nalogovykh prestupleniyakh v sledstvennyye organy / Rol' prokuratury v postroyenii pravovogo gosudarstva: istoriya i sovremennost' (K 300-letiyu Rossiyskoy prokuratury) : sbornik statey po materialam nauchno-prakticheskogo kruglogo stola (18 fevralya 2022 g., Vladivostok). – 2022. – S. 121–124.
11. *Pantyushov O. V.* Akt nalogovoy proverki // Pravo i ekonomika. – 2009. – № 4. – S. 62–67.
12. *Maslov I. V., Novikov A. M.* Nereshonnyye problemy stadii vzbuzhdeniya ugovolnogo dela pri rassmotrenii soobshcheniy o nalogovykh prestupleniyakh // Ugolovnoye pravo. – 2011. – № 5. – S. 85–90.
13. *Kosenko A. M.* Kriticheskiy obzor sistemy povodov dlya vzbuzhdeniya ugovolnogo dela // Aktual'nyye problemy rossiyskogo prava. – 2019. – № 1 (98). – S. 138–145.
14. *Taraban N. A.* Aktual'nyye problemy priyoma, registratsii i rassmotreniya soobshcheniy o prestupleniyakh // Rossiyskiy sledovatel'. – 2015. – № 21. – S. 43–46.
15. *Ryapolova Ya. P.* Optimizatsiya pravovogo rezhima vzbuzhdeniya ugovolnykh del o nalogovykh prestupleniyakh v svete tsiklichnykh izmeneniy ugovolno-protsessual'nogo zakona // Izvestiya Yugo-Zapadnogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya: Istoriya i pravo. – 2022. – T. 12. – № 6. – S. 132–142.

Статья поступила в редакцию 21.10.2022; одобрена после рецензирования 03.03.2023; принята к публикации 14.03.2023.

The article was submitted October 21, 2022; approved after reviewing March 3, 2023; accepted for publication March 14, 2023.

Авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.

The authors declare no conflicts of interests.

Авторами внесён равный вклад в написание статьи.

The authors have made an equal contribution to the writing of the article.