

**Вельможко Дмитрий Юрьевич**

аспирант Донского юридического института  
тел.: (861) 290-13-35

**УГОЛОВНОЕ ПРЕСЛЕДОВАНИЕ  
ПО ДЕЛАМ О ПРЕСТУПЛЕНИЯХ,  
СВЯЗАННЫХ С УКЛОНЕНИЕМ  
ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И (ИЛИ)  
СБОРОВ С ОРГАНИЗАЦИЙ:  
СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ  
И ТЕНДЕНЦИИ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ**

**Аннотация:**

*В представленной публикации анализируются проблемы, связанные с реализацией уголовного преследования по уголовным делам о преступлениях, связанных с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций. В свете современной государственной политики в отношении налоговой преступности анализируются уголовно-процессуальные новеллы, регламентирующие порядок поддержания и прекращения уголовного преследования по делам о названной категории преступлений, обращается внимание на ряд дискуссионных вопросов, а также вносятся предложения по их разрешению.*

**Ключевые слова:**

*налоги, сборы, налогообложение, уклонение от уплаты налогов, организации, уголовное преследование, уголовное дело, предварительное расследование, подозреваемый, обвиняемый, бюджет, бюджетная система.*

**Velmozhko Dmitriy Yurievich**

post-graduate student of Don Juridical Institution  
tel.: (861) 290-13-35

**CRIMINAL PROSECUTION  
IN CASES OF CRIMES  
RELATED TO THE TAX EVASION  
AND (OR) FEES  
FROM ORGANIZATIONS:  
MODERN STATE  
AND TRENDS OF IMPROVEMENT**

**The summary:**

*In the present publication the problems associated with the implementation of the prosecution in criminal cases on crimes related to tax evasion and (or) fees from organizations are examined. In the light of current government policy regarding tax crime of criminal procedure are analyzed novels governing the maintenance and termination of criminal prosecution for the said category of crime, calls attention to a series of discussion questions, and suggestions are made to resolve them.*

**Keywords:**

*taxes, fees, taxation, tax evasion, organizations, prosecution, criminal investigation, preliminary investigation, suspect, accused, budget, budget system.*

В соответствии с российским уголовно-процессуальным законодательством, уголовное преследование есть процессуальная деятельность, осуществляемая стороной обвинения в целях изобличения подозреваемого, обвиняемого в совершении преступления. Государственно-властный характер деятельности профессиональных субъектов со стороны обвинения предопределяет преимущественно публичный порядок осуществления уголовного преследования по подавляющему большинству категорий преступлений.

Уголовное преследование по делам о преступлениях в сфере налогообложения хотя и подчиняется общим правилам, предусмотренным для уголовных дел публичного обвинения, однако, вместе с тем, предусматривает и ряд изъятий, а также специальных правил и условий его производства. Эти специальные правила и условия, касаясь различных этапов процессуальной деятельности стороны обвинения, уже неоднократно корректировались в действующем даже сравнительно непродолжительный период российском уголовном, уголовно-процессуальном и налоговом законодательстве. В то же время данный вопрос до сих пор нельзя признать окончательно исчерпанным и завершенным, поскольку до сих пор продолжается законотворческая деятельность в указанной сфере, нацеленная на стабилизацию ситуации в сфере налогообложения, установление полного контроля над налоговой преступностью, соблюдение налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах.

Специфика общественной опасности уклонения от уплаты налогов и сборов, проявляющаяся в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, заключается в непоступлении денежных средств в бюджетную систему Российской Федерации. Однако исторически сложившаяся системообразующая роль налогов в формировании финансовых ресурсов и бюджета страны «ставит» налоги в центр своеобразного треугольника общественных отношений, сторонами которого выступают экономика, политика, право [1, с. 3]. В этом смысле традиционно наиболее криминогенным является именно злостное уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организаций. Это обусловлено

не только более высоким объемом налоговой базы, а также диапазоном разновидностей подлежащих в бюджет обязательных отчислений, но и большими возможностями руководителей и иных ответственных лиц предприятий и организаций по созданию различных противоправных схем по сокрытию признаков совершения преступлений в сфере налогообложения.

Поскольку массовый характер совершения данных преступлений опосредованно способен повлечь такие негативные последствия, как дефицит бюджета, то в структуре борьбы с налоговыми преступлениями государством постоянно предпринимается комплекс разноплановых мер, носящих не только изболчительный либо карательный, но и профилактический, а равно реабилитационный характер.

К категории последних очевидно следует отнести специальные основания для прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях в сфере налогообложения. В частности, в соответствии с примечанием 2 к ст. 199 УК РФ, лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. 199 и 199.1, освобождается от уголовной ответственности, если этим лицом либо организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплачены суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумма штрафа, определяемая в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Порядок прекращения уголовного преследования по делам о преступлениях, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, являющегося неотъемлемым условием освобождения от уголовной ответственности, детально регламентирован в УПК РФ в ст. 28.1. Введенная в УПК РФ лишь 29.12.2009 ФЗ № 383, указанная норма по своей сути является новеллой. Это стимулирует исследовательский интерес к рассмотрению ее правовой конструкции, а также соотношения со взаимосвязанными уголовно-правовыми и уголовно-процессуальными нормами, в совокупности регламентирующими процесс реализации и прекращения уголовного преследования по уголовному делу данной категории.

Признание на государственном уровне значимости специальной регламентации порядка прекращения уголовного преследования по делам в сфере налогообложения олицетворяет размещение данной нормы в первом разделе УПК РФ, именуемом «Основные положения». Допуская в качестве оснований для прекращения уголовного преследования по анализируемой категории деяний общих условий, сформулированных в ст. 24 и 27 УПК РФ, она также предусматривает и специфические. На наш взгляд, последние можно разделить на два блока: во-первых, учитывающие характерные признаки механизма налоговых преступлений; во-вторых, нацеленные на приоритетное разрешение общей задачи – формирование бюджетной системы страны, в том числе и вопреки изначально противоправным намерениям недобросовестных налогоплательщиков.

На наш взгляд, конструкция ст. 28.1. УПК РФ по своей природе представляет собой особую разновидность прекращения уголовного преследования в связи с деятельным раскаянием, относящуюся к категории нереабилитирующих оснований для прекращения уголовного преследования. В частности, факт возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, сам по себе свидетельствует об отказе виновного от дальнейшего осуществления преступного умысла, пусть и мотивом возмещения ущерба явился страх быть осужденным. На признаки того, что данное основание для прекращения уголовного преследования является нереабилитирующим, указывает, в частности, закрепленная в законе возможность подозреваемого, обвиняемого возражать против прекращения уголовного преследования по указанным основаниям; в случаях заявления подследственным данных возражений следователь обязан продолжать расследование по уголовному делу в обычном порядке.

Однако зачастую право подозреваемого, обвиняемого возражать по поводу прекращения уголовного дела о налоговом преступлении является гипотетическим. Как показала практика расследования преступлений в сфере уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, в подавляющем большинстве случаев данные субъекты (руководители, генеральные бухгалтера различных предприятий и организаций) удовлетворяются процессуальным решением следователя о прекращении уголовного преследования в порядке ст. 28.1 УПК РФ, предпочитая ситуации, когда расследование по уголовному делу не достигает судебных стадий.

Вместе с тем, в отличие от таких оснований для прекращения уголовного дела и уголовного преследования, как в связи с примирением сторон, а также в связи с деятельным раскаянием, для прекращения уголовного преследования по делам, связанным с нарушением законодательства о налогах и сборах, на этапе предварительного расследования не требуется согласия руководителя следственного органа. Вместо согласия указанного должностного лица органа расследования, для прекращения уголовного преследования в данном случае достаточно соблюдение следующих условий: возмещение в полном объеме вреда, причиненного бюджетной системе страны в результате совершения налогового преступления; согласие либо хотя бы

отсутствие возражений со стороны подозреваемого и (или) обвиняемого. К тому же редакция примечания к ст. 199 УК РФ и ч. 1 ст. 28.1 УПК РФ сформулирована таким образом, что факт полного возмещения причиненного бюджетной системе нашей страны ущерба самим виновным или организацией, в которой он работает, трактуется как данность, обуславливающая для следователя обязанность, а не право, прекратить уголовное преследование (разумеется, если сам подозреваемый против этого не возражает).

В законе не упоминается процессуальная форма выражения позиции подозреваемого, обвиняемого по поводу принимаемого решения о прекращении уголовного преследования. Также не указывается четко и то – в письменной или устной форме должна быть отражена данная позиция подозреваемого или обвиняемого в материалах уголовного дела.

На наш взгляд, предпочтительным является письменное выражение подозреваемым или обвиняемым своей позиции, в частности, в форме специального заявления. Следовательно, вряд ли достаточно отражать позицию данного лица лишь в протоколе его допроса, не отбирая специального письменного заявления, поскольку принятие решения о прекращении уголовного преследования по указанному основанию все-таки напрямую связано с вопросами о реабилитации или нереабилитации подвергаемого уголовному преследованию представителю налогоплательщика.

Положения ст. 28.1 УПК РФ специально регламентируют содержание понятия «возмещение ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации», включающего следующие элементы: недоимку в размере, установленном налоговым органом в решении о привлечении к ответственности, вступившем в силу; пени; штрафы в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Характерно, что и в уголовном, и в уголовно-процессуальном законодательстве наблюдается единство в отношении категорий налоговых преступлений, уголовное преследование по которым может прекращаться вследствие возмещения причиненного государству ущерба. Применительно к анализируемой нами проблематике, а именно преступлениям, связанным с уклонением от уплаты налогов и (или) сборов с организаций, в сферу действия данных норм подпадают составы, предусмотренные ст. 199 и 199.1 УК РФ. Соответственно, уголовное преследование по делам о преступлениях, предусмотренных ст. 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов), в данном смысле осуществляется в общем порядке.

Как уже отмечалось, положения ст. 28.1 УПК РФ отчасти детализируют и конкретизируют закрепленные в уголовно-правовом законодательстве основания и условия освобождения от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере налогообложения. Так, в указанной норме определяется срок возмещения ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, который, по сути, совпадает со сроком предварительного расследования. Дословно, в данной норме, с одной стороны, упоминается этап «до окончания предварительного следствия», с другой стороны – законодатель обозначает подвергаемого уголовному преследованию лица через процессуальные статусы подозреваемого или обвиняемого. Иными словами, он допускает возможность прекращения уголовного преследования по данному основанию не только в отношении обвиняемого, но и в отношении подозреваемого. Напомним, что, по общему правилу, лицо является подозреваемым при наличии следующих оснований: в отношении него возбуждено уголовное дело; оно задержано в соответствии со ст. 91 и 92 УПК РФ; к нему применена мера пресечения до предъявления обвинения в соответствии со ст. 100 УПК РФ; оно уведомлено о подозрении в совершении преступления в порядке, установленном ст. 223.1 УПК РФ.

Таким образом, в любом случае наиболее ранним моментом для признания лица подозреваемым является факт возбуждения в отношении него уголовного дела. Учитывая, что для данной категории уголовных дел не только характерен специальный субъект, но и сами по себе сведения о лицах, ответственных за ведение налогового учета и отчетности и представление налоговых деклараций, зачастую являются известными, уголовные дела в большинстве случаев возбуждаются не по факту преступления, а в отношении конкретного лица: директора, главного бухгалтера. Поэтому для преступлений, предусмотренных ст. 199, 199.1 УК РФ, наиболее типичным основанием для признания лица подозреваемым является факт возбуждения уголовного дела.

В то же время сам по себе термин «уголовное преследование», особенно в аспекте определения начального момента его реализации, в уголовно-процессуальной научной литературе до сих пор подвергается активной научной полемике. Одни авторы допускают возможность момента реализации уголовного преследования в отношении подозреваемого, иные активно возражают против данной позиции. Противники признания возможности осуществления уголовного преследования в отношении подозреваемого мотивируют свою позицию тем, что изобличение лица, причастного к совершению преступления, возможно при наличии достаточных оснований

для предъявления ему обвинения. Иными словами они обращаются к узкому толкованию термина «преследование», то есть в значении изобличение и порицание (возмездие). Иные исследователи полагают, что понятие «уголовное преследование» несколько шире, и включает в его содержание не только сами по себе действия по разоблачению и порицанию, но и предшествующую деятельность, включающую выявление и исследование доказательств, указывающих на признаки преступления и на причастность к его совершению определенного лица. Данное отсутствие в единообразии толкования может повлечь рассогласованность действий профессиональных участников уголовного процесса на практике, что, в целом может негативно сказаться на выполнении уголовным судопроизводством своего назначения.

Кроме того, даже если абстрагироваться от данного дискуссионного вопроса терминологического характера, полагаем, что прекращение уголовного преследования в отношении подозреваемого в преступлениях, предусмотренных ст. 199, 199.1 УК РФ, есть весьма преждевременная мера. Она свидетельствует о крайней и чрезмерной лояльности государства по отношению к недобросовестным налогоплательщикам, «спохватившимся» лишь после реального возбуждения уголовного дела.

Аргументируем нашу позицию. Дело в том, что подобная заключенная подозреваемым «сделка с совестью» может повлечь различные негативные последствия, дестабилизирующие процесс установления контроля над налоговой преступностью. До привлечения лица в качестве обвиняемого, как правило, в уголовном деле отсутствуют основания для формулирования и предъявления обвинения. Иными словами, наблюдается недостаточность доказательственной информации, позволяющая сделать хотя бы предварительный вывод о причастности лица к совершению преступления профессиональными представителями со стороны обвинения. Если же в этот момент прекратить уголовное преследование, то получается, что предварительное следствие даже не установило ряд важных для доказывания обстоятельств, например, указывающих на наличие у определенного лица признаков виновности. А ведь привлечение к уголовной ответственности по признакам ст. 199, 199.1 УК РФ возможно только при наличии прямого умысла.

К тому же законодатель не требует обязательного наличия таких условий, которые при сути нереабилитирующим основаниям для прекращения уголовного преследования, как, например, добровольная явка с повинной, способствование раскрытию и расследованию преступлений, согласие с содержанием подозрения, дача признательных показаний и т.п. На подозреваемого и обвиняемого по данной категории дел также полностью распространяется право отказаться от дачи показаний.

Проведенный нами анализ уголовных дел по данной категории преступлений позволил выявить ситуации, когда виновный в совершении анализируемых преступлений субъект формально не занимал должность директора (иного руководителя), однако фактически в полном объеме осуществлял руководство соответствующей организацией. Лицо, которое являлось директором документально, фактически не осуществляло каких-либо управленческих полномочий, а расписывалось в необходимых документах по просьбе виновного. В иных случаях уклонение от уплаты налогов и (или) сборов проявлялось не в простом непредставлении налоговой декларации либо искажении содержащихся в ней данных в виде занижения налоговой базы и т.п., а в сложных и завуалированных схемах.

Поэтому мы считаем, что, во-первых, в статье 28.1 УПК РФ следует исключить слово «подозреваемый». Во-вторых, порядку прекращения уголовного преследования на основании ст. 28.1 УПК РФ следует придать дискреционный характер.

#### **Ссылки:**

1. Грибанов С.Л. Коллизионные вопросы государственно-правового регулирования налогов и налогообложения в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2006.

#### **References (transliterated):**

1. Gribanov S.L. Kollizionnye voprosy gosudarstvenno-pravovogo regulirovaniya nalogov i nalogooblozheniya v Rossiyskoy Federatsii: avtoref. dis. ... kand. yurid. nauk. SPb., 2006.