

УДК 343.123

*В.Ю. Стельмах***ОСОБЕННОСТИ ПРОЦЕССУАЛЬНОГО ПОРЯДКА ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНЫХ ДЕЛ О НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЯХ**

В статье анализируются особенности процессуального порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях. Возбуждение уголовного дела о данных преступлениях носит публично-правовой характер, причем при этом сочетаются два публичных интереса. Первый интерес обусловлен необходимостью возбуждения уголовного дела по факту выявления преступного деяния, второй – обеспечения полной уплаты налогов. Исходя из этого при возбуждении уголовного дела о налоговом преступлении появляется такой участник, как налоговый орган, выполняющий определенные уголовно-процессуальные действия. Современный уголовно-процессуальный закон предусматривает два порядка возбуждения уголовного дела по рассматриваемой категории преступлений. Первый порядок применяется в случаях, когда факт налогового преступления выявлен налоговым органом. Обращению в орган предварительного следствия предшествует регламентированная налоговым законом процедура обращения к налогоплательщику с целью добиться от него уплаты налога. Лишь в случае невыполнения налогоплательщиком этой обязанности и только после истечения определенных сроков налоговый орган передает информацию в орган предварительного следствия. Второй порядок используется в случаях, когда факт совершения налогового преступления выявлен непосредственно органом предварительного следствия. В этом случае налоговый орган дает заключение о наличии в действиях налогоплательщика состава налогового преступления и представляет расчеты о сумме недоимки.

Ключевые слова: уголовное судопроизводство, возбуждение уголовного дела, повод для возбуждения дела, проверка сообщения о преступлении, налоговые преступления, налоговый орган.

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-1-133-141

Уплата законно установленных налогов является конституционной обязанностью гражданина (ст. 57 Конституции Российской Федерации). Отраслевое законодательство устанавливает всеобщность и равенство налогообложения (ч. 1 ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации – далее НК РФ). Таким образом, уплата налогов является публично-правовой обязанностью граждан. Ее соблюдение позволяет формировать федеральный и иные бюджеты, что, в свою очередь, является необходимым условием выполнения своих функций государственными органами всех уровней.

Контроль за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов, сборов, страховых взносов возлагается на налоговые органы Российской Федерации, представляющие единую централизованную систему (ч. 1 ст. 30 НК РФ). Таким образом, налоговые органы также выполняют публично-правовую обязанность по полноте сбора всех предусмотренных законодательством налоговых платежей.

За ряд действий, связанных с уклонением от уплаты налогов, предусмотрена уголовная ответственность. Все дела о налоговых преступлениях относятся к публичному обвинению. Это означает, что они возбуждаются по факту выявления признаков преступления, решение о направлении уголовного дела в суд, о признании лица виновным и назначении ему наказания также осуществляется исходя из установленных по делу обстоятельств.

Для возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях законом установлены существенные особенности. Следует учитывать, что дела о налоговых преступлениях не предполагают наличия потерпевшего, поскольку соответствующие преступления посягают на налоговую систему государства, а не на интересы конкретных физических и юридических лиц.

Вместе с тем государство обязано обеспечить не только привлечение виновных лиц к уголовной ответственности, но и добиться наполнения бюджета. Соответственно, публично-правовые обязанности налоговых органов по выявлению признаков налоговых преступлений и передаче соответствующих материалов в следственные органы, а также этих органов по возбуждению уголовных дел, установлению обстоятельств совершения преступления, доказыванию причастности виновных лиц и передаче дела в суд, очень тесно связаны. Более того, передача налоговыми органами материалов,

содержащих сведения о признаках налогового преступления, в следственные органы, является естественным продолжением деятельности по обеспечению исполнения налогового законодательства.

Учитывая публично-правовой характер налоговых преступлений, законодатель отказался от конструирования в Уголовно-процессуальном кодексе Российской Федерации (далее – УПК РФ) специального повода для возбуждения уголовных дел по соответствующим составам преступлений, когда дела могли возбуждаться исключительно по материалам, поступившим из налоговых органов. Вместе с тем законодатель учитывает специфику правового положения этих органов и выделяет их особую роль в механизме возбуждения уголовного дела по данным составам преступлений [1. С. 118-121; 2. С. 106].

Налоговый орган, по сути, является специфическим участником уголовно-процессуальных правоотношений, выполняющим функции, в полной мере не присущие ни одному из других субъектов уголовно-процессуальной деятельности. Однако следует учитывать, что если до внесения в УПК РФ последних изменений, касающихся порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях, роль налогового органа в принятии соответствующего решения была исключительной, поскольку только от него зависело, будет ли возбуждено уголовное дело, то теперь она уменьшилась, на что обращено внимание в научной литературе [3. С. 28; 4. С. 148]. Вместе с тем такой подход является правильным, поскольку в условиях действующего законодательства налоговый орган, с одной стороны, имеет все полномочия по достижению полноты уплаты налогов обязанным субъектом, но, с другой стороны, не наделяется несвойственными ему функциями. Он выполняет роль, соответствующую его прямому предназначению, не подменяя органы уголовного судопроизводства.

Законодательство Российской Федерации, по сути, предусматривает два порядка возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям. Первый порядок распространяется на случаи, когда признаки преступного деяния выявлены налоговым органом в ходе осуществления своих полномочий по исполнению налогового законодательства. Специфика состоит в том, что этот порядок отсутствует в уголовно-процессуальном законе и регламентирован исключительно НК РФ. Неуплата налога является и уголовным преступлением, и невыполнением соответствующим субъектом налоговых обязанностей. Государство, помимо привлечения виновного к уголовной ответственности, обязано добиваться осуществления соответствующим лицом налоговых выплат в полном объеме. В ряде случаев налогоплательщик вправе внести недоимку и тем самым разрешить конфликт. В таком случае налоговый орган не должен обращаться с заявлением о возбуждении уголовного дела.

Исходя из отмеченных обстоятельств порядок возбуждения уголовного дела по инициативе налогового органа представляет собой органичное продолжение деятельности данного органа по обеспечению уплаты налогов и поэтому предусматривает определенные дополнительные процедуры, сконструированные для предоставления лицу возможности уплатить налоги. Уголовно-процессуальные решения могут приниматься только после прохождения этих процедур, в противном случае их следует признавать незаконными. Эти обстоятельства должны учитываться правоприменителями в практической деятельности [5. С. 11]. Несоблюдение соответствующего порядка, установленного налоговым законом, влечет незаконность возбуждения уголовного дела.

Второй порядок охватывает случаи выявления налогового преступления непосредственно правоохранительными органами, причем не только в ходе осуществления различных видов деятельности: прокурорской проверки, расследования другого уголовного дела, оперативно-розыскных мероприятий, специально направленных на обнаружение налоговых преступлений. Этот порядок регламентирован непосредственно в УПК РФ, и в ряде ситуаций предусматривает обязательное обращение к налоговому органу, причем только к вышестоящему по отношению к тому, который осуществляет контроль за сбором налогов.

Первый порядок регулируется нормами НК РФ. При выявлении недоимки, независимо от привлечения налогоплательщика к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, налоговый орган должен направить налогоплательщику требование об уплате налога (ч. 2, 3 ст. 69 НК РФ). В данном требовании должны содержаться сведения об установленном законом сроке уплаты налога (абз. 1 ч. 4 ст. 69 НК РФ).

Если размер недоимки, выявленный в результате налоговой проверки, позволяет предполагать факт совершения налогового преступления, в требовании должно содержаться предупреждение об обязанности налогового органа в случае неуплаты сумм недоимки, пеней и штрафов в полном объеме в установленный срок направить материалы в следственные органы для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (абз. 3 ч. 4 ст. 69 НК РФ).

Для исполнения требования налогоплательщику предоставляется срок в течение 8 дней с момента получения требования. При этом налоговый орган может установить более продолжительный период времени для уплаты налога, и указать его в требовании (абз. 5 ч. 4 ст. 69 НК РФ).

Если в течение 2 месяцев со дня истечения срока исполнения требования недоимка не уплачена в полном объеме, налоговый орган в течение 10 дней со дня выявления указанных обстоятельств (то есть с момента констатации неуплаты недоимки) обязан направить материалы в следственные органы, к подследственности которых относится расследование уголовных дел о преступлениях, предусмотренных ст. 198-199² УК РФ, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (ч. 3 ст. 69 НК РФ).

Таким образом, подача материалов о выявлении признаков налогового преступления допускается только после истечения определенных сроков:

- 8 дней с момента получения налогоплательщиком требования об уплате недоимки – для ее уплаты;
- 2 месяца с момента истечения срока исполнения требования – в случае неуплаты недоимки;
- 10 дней по истечении 2 месяцев, предоставленных для уплаты недоимки, с момента установления налоговым органом факта ее неуплаты.

Федеральная налоговая служба Российской Федерации уточняет, что поскольку в соответствии с п. 3 ст. 32 НК РФ основанием для направления налоговыми органами материалов в следственные органы является факт неуплаты в полном объеме налогоплательщиком сумм недоимки, указанной в требовании, в случае частичной уплаты сумм налогов, налоговые органы обязаны направлять материалы в следственные органы [6]. Такой подход следует признать правильным, поскольку состав преступления в действиях неплательщика налогов в подобных ситуациях усматривается.

Спорным является вопрос о законности направления материалов в следственные органы, когда судом были приняты обеспечительные меры, то есть по заявлению налогоплательщика решение налогового органа по проверке было приостановлено. Несмотря на отдельные решения, в которых признается незаконность действий налоговых органов по направлению материалов в подразделения Следственного комитета Российской Федерации в рассматриваемой ситуации, в целом правоприменительная практика исходит из того, что принятие судом обеспечительных мер не влияет на обязанность налоговых органов по направлению материалов проверки в следственные органы. Во всяком случае, законодательно никаких ограничений на это не установлено.

Позиция Федеральной налоговой службы Российской Федерации заключается в том, что направление материалов налоговой проверки в следственные органы само по себе не нарушает прав и законных интересов налогоплательщика, поскольку не предрешает выводы следственных органов относительно вопроса о возбуждении уголовного дела и не возлагает на налогоплательщика каких-либо обязанностей, не предусмотренных налоговым законодательством. Поэтому налоговые органы обязаны направлять материалы о выявлении признаков налогового преступления в следственные органы и в тех случаях, когда арбитражным судом приостановлено решение налогового органа [7].

В настоящее время расследование дел о налоговых преступлениях отнесено к подследственности следователей Следственного комитета Российской Федерации (подп. «а» п. 1 ч. 2 ст. 151 УПК РФ). Альтернативная подследственность таких дел законом не предусмотрена. Федеральная налоговая служба Российской Федерации разъясняет, что материалы должны быть направлены в орган Следственного комитета Российской Федерации, дислоцированный в административно-территориальной единице, в которой расположен налоговый орган, выявивший признаки преступления. Если следственный орган, изучив поступившие материалы, придет к выводу о том, что преступление совершено в другом месте, он обязан направить материалы по территориальности [8].

Порядок оформления и представления материалов в следственные органы конкретизируется нормативными актами Федеральной налоговой службы Российской Федерации. Материалы должны представляться лично руководителем или заместителем руководителя налогового органа, выявившего признаки преступления. Составляется сопроводительное письмо на бланке налогового органа. В сопроводительном письме рекомендуется указать правовые основания для направления материалов, просьбу о выдаче документа о принятии сообщения о преступлении, просьбу о рассмотрении материалов и об извещении заявителя о результатах рассмотрения сообщения о преступлении в соответствии с УПК РФ [9].

В следственный орган направляются документы, подтверждающие факты неуплаты налога, а также личность налогоплательщика, в действиях которого усматриваются признаки преступления:

1) приказ о назначении на должность лица, ответственного за финансово-хозяйственную деятельность организации в проверяемом периоде; идентификация лица, ответственного за уплату налогов, является принципиальным моментом, поскольку составы налоговых преступлений предусматривают наличие специального субъекта;

2) копии налоговых деклараций, бухгалтерской отчетности и иных документов, подтверждающих исчисленные налоги и (или) сборы;

3) документы, содержащие сведения о том, в каком порядке и в какие сроки физическое лицо должно было представить налоговому органу налоговую декларацию;

4) копии документов, на основании которых можно сделать вывод о включении физическим лицом в налоговую декларацию заведомо ложных сведений;

5) копия акта налоговой проверки с необходимыми приложениями, в том числе в обязательном порядке расчет суммы недоимки;

6) справка о том, за какие отчетные периоды, по каким видам налогов выявлены факты неуплаты (неправомерного неисчисления, неудержания и неперечисления либо неправильного исчисления, удержания и неполного перечисления) с разбивкой сумм доначисленных налогов или сборов по периодам платежей и с указанием доли неуплаченных налогов или сборов в общей сумме налогов или сборов, подлежащих уплате;

7) акты сверки взаиморасчетов с налогоплательщиком или налоговым агентом (односторонние акты сверки взаиморасчетов – в случаях неявки налогоплательщика или налогового агента по вызову налогового органа с целью проведения сверки расчетов по налогам);

8) сведения об имеющихся банковских счетах налогоплательщиков (налоговых агентов) с момента возникновения задолженности;

9) копия возражений по акту налоговой проверки;

10) копия решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

11) при обжаловании решения налогового органа – копии жалоб и решений по ним;

12) требование об уплате налогов (сборов), а также документ, подтверждающий факт и дату вручения данного требования;

13) документы, связанные с принятием мер принудительного взыскания;

14) объяснения физического лица или должностных лиц организации по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленных в ходе проверки.

Направляемые материалы должны быть заверены подписями должностных лиц налогового органа и скреплены печатью этого органа. Не позднее дня, следующего за направлением материалов в органы Следственного комитета Российской Федерации, руководитель налогового органа обязан вынести решение о приостановлении исполнения принятых в отношении этого физического лица решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решения о взыскании соответствующих налоговых выплат (налога, сбора, страховых взносов), а также пени и штрафа (абз. 1 ч. 15¹ ст. 101 НК РФ).

Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал правовую позицию, в соответствии с которой «деятельность полиции не дублирует функции налоговых органов, поскольку по своему характеру не является контролирующей. В свою очередь, Федеральная налоговая служба не правомочна устанавливать признаки преступного деяния. В каждом случае предмет проверки имеет свои особенности, исходя из которых и определяются пределы компетенции государственных органов. Сообщение налогового органа не является обязательным поводом для возбуждения уголовного дела, а служит одним из видов доказательств, которое хотя и не имеет преимуществ перед другими видами доказательств, но не может игнорироваться должностными лицами, осуществляющими уголовное судопроизводство, и подлежит проверке и оценке по общим правилам доказывания в совокупности с иными доказательствами» [10].

Следственный орган, получивший материалы о признаках налогового преступления, должен принять по нему решение о возбуждении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела. О принятии решения не позднее следующего дня уведомляется налоговый орган, направивший материалы (абз. 5 ч. 15¹ ст. 101 НК РФ).

Генеральная прокуратура Российской Федерации разъясняет, что поскольку Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются специальным и единственным органом, защи-

щающим публичные интересы государства в сфере контроля за исполнением налогового законодательства, процессуальные действия и решения, принимаемые по направляемым материалам о выявлении признаков налогового преступления, затрагивают интересы, представляемые налоговыми органами. В связи с этим налоговый орган, направивший материалы, вправе обжаловать решение об отказе в возбуждении уголовного дела по соответствующему материалу [11].

Второй порядок применяется к возбуждению уголовного дела по материалам, поступившим не из налоговых органов, а на основании сведений, собранных органом дознания (например, при инициативном выявлении преступного деяния, по заявлению частного лица и т. п.). При этом в УПК РФ предусмотрены два варианта возбуждения уголовных дел по инициативе правоприменительных органов.

Первый вариант имеет место, когда поводы и основания для возбуждения дела усматриваются из представленного материала. В таком случае следователь принимает решение о возбуждении дела, базируясь на представленном материале (ч. 9 ст. 144 УПК РФ). Данные, указывающие на признаки налогового преступления, могут содержаться, в частности, в материалах, направленных прокурором в следственный орган для решения вопроса об уголовном преследовании, в заключении эксперта и других документах (абз. 3 п. 4 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» [12]).

Некоторые процессуалисты отмечают, что возможность следователя принять решение о возбуждении уголовного дела без заключения налогового органа не соответствует закону [13. С. 322]. Однако с таким утверждением сложно согласиться, поскольку публичное начало уголовного судопроизводства предполагает самостоятельность следователя в принятии названного решения при условии его законности и обоснованности. Аналогичной позиции придерживается Конституционный Суд Российской Федерации, отметивший, что установленный УПК РФ порядок возбуждения уголовного дела не противоречит Конституции Российской Федерации с учетом того, что «принятие решения о возбуждении или об отказе в возбуждении уголовного дела не могут быть произвольными, а наоборот, должны отвечать требованиям законности и обоснованности, соблюдение которых оценивается судом как при рассмотрении уголовного дела по существу, так и в рамках предварительного судебного контроля» [14].

Второй вариант характеризуется тем, что в представленном следователю материале не имеется оснований для возбуждения уголовного дела. Законодатель, упразднив специальный повод для возбуждения дел о налоговых преступлениях, тем не менее предусмотрел особый порядок взаимодействия следователя с налоговым органом в процессе принятия решения о возбуждении уголовного дела. В рассматриваемом случае следователь обязан не позднее 3 суток с момента поступления сообщения о преступлении направить в налоговый орган, вышестоящий по отношению к тому, в котором состоит на налоговом учете предполагаемый субъект преступления (налогоплательщик, налоговый агент, плательщик сбора), копию сообщения о преступлении с приложением всех документов и предварительного расчета предполагаемой суммы недоимки по налогам или сбора (ч. 7 ст. 144 УПК РФ).

Пленум Верховного Суда Российской Федерации обращает внимание на то, что до получения из налогового органа заключения или информации следователь вправе принять решение о возбуждении уголовного дела только при наличии повода и достаточных данных, указывающих на признаки преступления (абз. 2 п. 4 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности»).

В соответствии с ч. 8 ст. 144 УПК РФ, срок рассмотрения материала налоговым органом составляет 15 суток с момента его получения. По результатам рассмотрения следователю должны быть представлены следующие документы:

- 1) заключение о нарушении налогового законодательства и о правильности предварительного расчета суммы предполагаемой недоимки по налогам или сборам, произведенного нижестоящим налоговым органом. Следует обратить внимание на некоторые несоответствия терминологии, использованной в УПК РФ и НК РФ. Налоговый закон не предусматривает составления налоговым органом заключения, а говорит об акте налоговой проверки [15. С.51]. Очевидно, что в УПК РФ термин «заключение» употреблен не в буквальном, а в обобщенном значении, и под «заключением» следует понимать предусмотренный НК РФ акт налогового органа, в котором констатируется нарушение налогового законодательства субъектом уплаты налогов.

Нужно учитывать, что при уклонении от уплаты налогов могут использоваться различные криминальные схемы для уменьшения суммы недоимки, например, «переоформление финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика на другое, подконтрольное ему юридическое лицо» [16. С. 42]. Соответственно, следует провести встречные проверки хозяйствующих субъектов, связанных с тем, в отношении которого рассматривается материал, и учесть необходимые операции. Следует согласиться с авторами, предлагающими прямо закрепить в законодательстве возможность обжалования налогоплательщиком заключения налогового органа [17. С.157];

2) информацию об обжаловании или приостановлении исполнения решения нижестоящего налогового органа;

3) информацию о проведении в отношении предполагаемого субъекта преступления налоговой проверки, если решение по ее результатам не принято или не вступило в законную силу;

4) информацию об отсутствии сведений о нарушении налогового законодательства, если по соответствующим обстоятельствам нижестоящим налоговым органом проверка не проводилась.

Документы, содержащие указанные сведения, не имеют строгой процессуальной формы. Как правило, они представляются в виде справки и должны обладать всеми реквизитами, присущими официальному документу (подписью руководителя и печатью организации).

Наличие этих документов обязательно. Решение о возбуждении уголовного дела о налоговых преступлениях, принятое с нарушениями указанных правил, то есть с несоблюдением процедуры обращения в налоговый орган и отсутствием комплекта документов, который следственный орган обязан предоставить, может быть признано незаконным или необоснованным (абз. 4 п. 4 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности»).

На основании сведений, полученных из вышестоящего налогового органа, следователь в срок не позднее 30 суток с момента поступления сообщения о преступлении обязан принять процессуальное решение о возбуждении уголовного дела или об отказе в возбуждении уголовного дела (ч. 9 ст. 144 УПК РФ).

В научной литературе правильно отмечается, что указанные в ч. 8 ст. 144 УПК РФ документы, составляемые налоговым органом, «имеют доказательственное значение, однако будут оцениваться в совокупности с другими фактическими данными по уголовному делу» [18. С. 103]. Вряд ли можно согласиться с авторами, отрицающими возможность использования названных документов в доказывании [19. С. 121]. В них содержится информация об обстоятельствах, подлежащих установлению, и это свидетельствует о возможности придания им доказательственного значения.

Необходимо учитывать, что расчет недоимки, выполненный налоговым органом и представленный им в порядке ст. 144 УПК РФ в орган предварительного следствия, зачастую не является точным, на что справедливо обращается внимание в научной литературе [20. С. 144-145]. На основании указанных сведений может быть возбуждено уголовное дело, однако в ходе расследования, как правило, следует назначить судебную экспертизу.

Несмотря на то что субъект налоговых преступлений является специальным, указание в постановлении о возбуждении уголовного дела конкретного лица не предопределяет, что именно это лицо будет привлечено к уголовной ответственности по результатам предварительного расследования. Это объясняется тем, что зачастую в качестве субъекта, формально ответственного за уплату налогов, номинально оформляется лицо, не являющееся фактическим руководителем (безработный, лицо без определенного места жительства и т. п.), данными которыми прикрываются лица, реально осуществляющие финансовые операции и уклоняющиеся от уплаты налогов. Именно публичные начала уголовного судопроизводства не позволяют автоматически прекращать уголовное дело в случае установления того, что фактически уклонение от налогов совершило не то лицо, которое указано в постановлении о возбуждении дела. Следует согласиться с авторами, обращающими внимание на то, что подобное обстоятельство усложняет расследование [21. С. 19-23], однако никаких непреодолимых препятствий процессуального характера для дальнейшего расследования дела в подобных ситуациях не имеется, поскольку возбуждение уголовного дела лишь констатирует наличие признаков преступления, но не предопределяет границы предварительного расследования ни по кругу доказательств, ни по субъектному составу, ни по квалификации содеянного.

Таким образом, порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям, в том числе предусматривающий процедуру обращения к налоговым органам, полностью отвечает публичным началам уголовного судопроизводства. Участие налоговых органов и их особая роль в принятии процессуальных решений обусловлены публично-правовым характером деятельности данных органов. Исполнение ими обязанностей по контролю за уплатой налогов органически перерастает в направление материалов, свидетельствующих о признаках налогового преступлений в следственный орган для решения вопроса о возбуждении уголовного дела и осуществлении уголовного преследования. При этом налоговый орган, официально констатировав факт недоимки, известив налогоплательщика о необходимости ее уплаты и убедившись в неуплате недоимки в установленный срок, обязан направить материалы в следственный орган. Какая-либо диспозитивность для налогового органа в рассматриваемом аспекте законом не предусмотрена. Исходя из этого можно сделать вывод, что возбуждение уголовных дел о налоговых преступлениях отнюдь не ставится в зависимость от субъективного усмотрения представителей налоговых органов и не нарушает публичное начало уголовного судопроизводства. Иными словами, возбуждение уголовного дела по рассматриваемым составам преступлений производится так же, как и по всем делам публичного обвинения, по факту выявления признаков преступного деяния, и принятие данного решения не предопределяется каким-либо субъектом, не правомочным на осуществление уголовно-процессуальной деятельности. Особая роль налогового органа заключается только в компетентном и квалифицированном подтверждении наличия признаков преступления с использованием специальных знаний представителей налогового органа в определении размера налоговой массы и размера недоимки.

По сути, налоговый орган является особым участником уголовно-процессуальных правоотношений. При этом он выполняет функцию не только и не столько заявителя, сколько субъекта, на основе специальных знаний подтверждающего размер ущерба, причиненного неуплатой налога. Подобная деятельность схожа в определенных аспектах с функциями специалиста, при этом налоговый орган – это своего рода «обязательный специалист», поскольку только он уполномочен на выполнение указанных действий. С учетом изложенного налоговый орган не вправе отказаться от исполнения соответствующих обязанностей. При этом конкретные должностные лица налогового органа должны быть отстранены от участия в производстве по исследованию обстоятельств налогового правонарушения, если имеются основания для их отвода (родственные отношения с неплательщиком либо сотрудником правоприменительного органа, личная заинтересованность в исходе дела и т. п.).

Следует учитывать, что налоговый орган не дублирует орган предварительного следствия [22. С. 267-269], решения налогового органа не являются для органа следствия обязательными. Налоговый орган устанавливает налогово-правовые аспекты неуплаты налога, при этом, разумеется, выявляя обстоятельства, входящие в предмет доказывания, установленный УПК РФ. Орган предварительного следствия дает уголовно-правовую оценку действиям лица, в отношении которого поступила информация из налогового органа.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Жидкова Е. Новая редакция УПК РФ: возврат к прежнему порядку производства по уголовным делам о налоговых преступлениях? // Уголовный процесс. 2015. № 2. С. 118-121.
2. Стаценко В.Г. Некоторые проблемные вопросы возбуждения и предварительного расследования уголовных дел о налоговых преступлениях // Северо-Кавказский юридический вестник. 2016. № 2. С. 103-108.
3. Аширбекова М.Т. Новый порядок возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям // Законность. 2015. № 1 (963). С. 25-28.
4. Копылова О.П., Сластунова М.В. Изменения порядка возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2016. № 6-2. С. 147-149.
5. Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: научно-практическое пособие / отв. ред. Н.Г. Кадников. М.: Юриспруденция, 2016. 108 с.
6. Письмо ФНС России от 29 декабря 2012 года № АС-4-2/22690 «О налоговых проверках» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2013. № 4.
7. Письмо ФНС России от 29 декабря 2011 года № АС-4-2/22500 «О порядке применения положений пункта 3 статьи 32 Налогового кодекса Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».
8. Письмо ФНС России от 23 мая 2013 года № АС-4-2/9355 «О мероприятиях налогового контроля» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). 2013. № 24.

9. Письмо ФНС России от 21 августа 2012 года № АС-4-2/13747@ «О направлении материалов для решения вопроса о возбуждении уголовных дел в следственные органы и органы внутренних дел» // СПС «КонсультантПлюс». (дата обращения: 25.03.2020 г.).
10. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 сентября 2016 года № 2153-О «По запросу Железнодорожного районного суда города Рязани о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 1 Федерального закона от 22 октября 2014 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации». Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL:<http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision249604.pdf> (дата обращения: 25.03.2020 г.).
11. Письмо Генеральной прокуратуры Российской Федерации от 26 ноября 2012 года № 36-21-2012 // СПС «КонсультантПлюс». (дата обращения: 25.03.2020 г.).
12. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 15 ноября 2016 года № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности». Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации. URL:<https://vsrf.ru/documents/own/8521/> (дата обращения 25.03.2020 г.).
13. Шурухнов Н.Г. Всегда ли оправданна корректировка уголовно-процессуального законодательства? // Стратегии развития уголовно-процессуального права в XXI в.: материалы V Междунар. науч.-практ. конф., Москва, 10-11 ноября 2016 года. М.: РГУП, 2017. С. 320-322.
14. Определение Конституционного Суда Российской Федерации от 27 сентября 2016 года № 2153-О «По запросу Железнодорожного районного суда города Рязани о проверке конституционности пунктов 2 и 3 статьи 1 Федерального закона от 22 октября 2014 года № 308-ФЗ «О внесении изменений в Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации». Официальный сайт Конституционного Суда Российской Федерации. URL:<http://doc.ksrf.ru/decision/KSRFDecision249604.pdf> (дата обращения: 25.03.2020 г.).
15. Буторов А.Н. Анализ законодательных новелл, касающихся особого порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2015. № 2 (30). С. 50-54.
16. Коржов С.А. Уголовная ответственность за налоговые преступления // Законность. 2017. № 6. С. 40-42.
17. Галимов Э.Р. Возбуждение уголовных дел по налоговым преступлениям: перспективы законодательных изменений // Вестник Удмуртского университета. Сер. Экономика и право. 2014. № 3. С. 154-157.
18. Пайзулаев И.Р. Новый порядок возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестник Владимирского юридического института. 2015. № 4 (37). С. 102-105.
19. Седелкина В.В. Особенности возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Современные тенденции развития науки и технологий. 2016. № 6-6. С. 120-122.
20. Матушкина Н.В. Особенности возбуждения уголовных дел по налоговым преступлениям // Вестн. Удм. ун-та. Сер. Экономика и право. 2017. Т. 27, вып. 5. С. 140-146.
21. Аристархов А.Л., Зяблина М.В. Пути противодействия налоговой преступности // Налоги. 2018. № 3. С. 19-23.
22. Прошин В.М. Особенности повода и основания возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям // Успехи современной науки и образования. 2017. Т. 2, № 6. С. 263-269.

Поступила в редакцию 03.09.2020

Стельмах Владимир Юрьевич, кандидат юридических наук, доцент,
профессор кафедры уголовного процесса
Уральский юридический институт Министерства внутренних дел Российской Федерации
620057, Россия, г. Екатеринбург, ул. Корепина, 6б
E-mail: vlstelmah@mail.ru

V.Yu. Stelmakh

PECULIARITIES OF PROCEDURAL PROCEDURE FOR INITIATING CRIMINAL CASES OF TAX OFFENCES

DOI: 10.35634/2412-9593-2021-31-1-133-141

The article analyses the peculiarities of the procedural procedure for initiating criminal cases of tax offences. The initiation of criminal proceedings for these crimes is of a public and legal nature, combining two public interests. The first interest is due to the need to initiate criminal proceedings in connection with the detection of a criminal act. The second interest is caused by the task of ensuring full payment of taxes. On this basis, when initiating criminal proceedings for a tax offence, a participant such as a tax authority carrying out certain criminal proceedings appears. The Modern Criminal Procedure Act provides for two procedures for initiating criminal proceedings under the category of offences under consideration. The first procedure applies in cases where the fact of the tax offence is revealed by the tax authority. The

application to the preliminary investigation body is preceded by a procedure regulated by tax law to apply to the taxpayer in order to obtain payment of tax from him. Only in case of failure of the taxpayer to comply with this obligation and only after the expiry of certain terms the tax authority transmits the information to the preliminary investigation body. The second procedure is used in cases where the fact of the commission of a tax offence is identified directly by the preliminary investigation body. In this case, the tax authority gives an opinion on the existence in the taxpayer's actions of the elements of the tax offence and provides calculations on the amount of the shortfall.

Keywords: criminal proceedings, initiation of criminal proceedings, reason for initiating proceedings, verification of a report of a crime, tax crimes, tax authority.

Received 03.09.2020

Stelmakh V.Yu., Candidate of Law, Associate Professor, Professor at Department of criminal proceedings
Ural Legal Institute of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation
Korepina st., 66, Yekaterinburg, Russia, 620057
E-mail: vlstelmah@mail.ru