

Актуальные вопросы освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления в связи с возмещением причиненного ущерба



Баркалова Е. В.,

кандидат юридических наук,
доцент кафедры уголовного процесса и криминалистики
Санкт-Петербургского юридического Института (филиала)
Академии Генеральной прокуратуры РФ
E-mail: elena_vallask@mail.ru

***Аннотация.** В настоящей статье проанализированы проблемы определения размера ущерба, причиненного совершением налоговых преступлений. Автором разграничены понятия «ущерба» как обстоятельства, подлежащего доказыванию, по делам о налоговых преступлениях и как составной части основания для освобождения от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений по ст. 76.1 УК РФ и ст. 28.1 УПК РФ. Рассмотрены различные научные точки зрения и судебно-следственная практика по применению вышеуказанного основания для освобождения от уголовной ответственности.*

***Ключевые слова:** криминалистика, расследование налоговых преступлений, ущерб, причиненный налоговыми преступлениями, недоимка по налогу, пени, штраф, освобождение от уголовной ответственности.*

С целью стимулирования пополнения бюджета Российской Федерации законодатель предусмотрел возможность освобождения от уголовной ответственности за совершение налогового преступления в случае возмещения причиненного ущерба. Однако в качестве основания освобождения от уголовной ответственности предусмотрено не только погашение образовавшейся недоимки по налогу, сбору и (или) страховому взносу, но и выполнение ряда других условий. В связи с этим на практике возник ряд дискуссионных вопросов по поводу исчисления размера причиненного ущерба по делам о налоговых преступлениях.

Частью 1 ст. 76.1 УК РФ предусмотрены следующие условия для освобождения от уголовной ответственности за совершение налогового преступления:

1. совершение преступления впервые;
2. возмещение ущерба в полном объеме.

Совершение преступления впервые. Данный критерий подразумевает под собой отсутствие у обвиняемого неснятой или непогашенной судимости. Факты прежнего привлечения к уголовной ответственности за данные преступления не учитываются¹.

М.Б. Кострова отмечает, что «... не является препятствием для признания лица впервые

совершившим преступление и предыдущее его освобождение от уголовной ответственности по нереабилитирующим основаниям (это следует из подп. «д» п. 2 Постановления Пленума 2013 г. № 19)², приводя пример прекращения уголовного дела в отношении подсудимого в связи с истечением срока давности его привлечения к уголовной ответственности.

М.Б. Кострова также указывает на то, что «не препятствует признанию лица впервые совершившим преступление и то, что реально оно совершило не одно, а несколько преступлений, образующих совокупность, это отражено в пп. «а» п. 2 постановления Пленума 2013 г. № 19, хотя во всех упомянутых выше статьях УК РФ, содержащих уголовно-правовые механизмы компенсаторного характера, термин «преступление» используется в единственном числе³.

Ученые-юристы отмечают, что для практики нередки ситуации, когда налогоплательщик (плательщик сбора и (или) страхового взноса, налоговый агент) не привлекается к уголовной ответственности в случае погашения сумм задолженности по налогам (сборам) и (или) страховым взносам, штрафам и пеням еще на досудебных стадиях уголовного судопроизводства, несмотря на значительное количество совершенных преступлений в сфере налогообложе-

¹ См. пример по данному поводу: Баркалова Е.В. Анализ и оценка прокурором материалов уголовного дела о налоговом преступлении (конспект лекции) // Актуальные проблемы прокурорской деятельности / [А.Н. Попов и др.; под ред. Г.В. Штадлера]. СПб.: С.-Петерб. юрид. ин-т (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ, 2016. 232с. (Серия «В помощь прокурору»; вып. 3). С. 231.

² Кострова М.Б. Уголовно-правовые механизмы компенсаторного характера как один из трендов современной «экономико-ориентированной» уголовной политики России // Уголовное право. 2017. № 4. С. 78.

³ Указ. соч. С. 79.

ния⁴. Учитывая наличие законодательных ограничений на проведение налоговых проверок субъектов предпринимательства, часть нарушений законодательства в сфере налогообложения, содержащих признаки налоговых преступлений, остается не выявленной.

Возмещение ущерба в полном объеме. Дискуссионным является вопрос о способе исчисления ущерба, причиненного совершением налогового преступления, а также определения размера ущерба, подлежащего возмещению, для решения вопроса о прекращении уголовного дела за совершение рассматриваемого преступления.

Предметом преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.3, 199.4 УК РФ, выступает недоимка, т.е. сумма налога, сбора и (или) страхового взноса⁵, не уплаченная в срок, установленный законодательством о налогах и сборах (ст. 11 НК РФ). Для определения недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, соответствующих пеней и штрафов необходимо установить, соответствует ли сумма недоимки крупному или особо крупному размеру уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, определяемая в соответствии с ч. 2 примечания к ст. 198 УК РФ.

Крупным размером уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов с физического лица признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более девятист тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая два миллиона семьсот тысяч рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более четырех миллионов пятисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей.

⁴ Левченко О.В. Практика расследования налоговых преступлений // Московский юрист. 2013. № 2. С. 94-99; Назаренко Б.А. Уголовная политика в сфере налогообложения // Журнал российского права. 2015. № 4. С. 83; Николаев П.М., Уразбаев Р.Ш. Закон допускает совершение некоторых преступных деяний многократно и безнаказанно // Законность. 2016. № 8. С. 34-36. См. пример по данному поводу: Баркалова Е.В. Анализ и оценка прокурором материалов уголовного дела о налоговом преступлении. С. 231.

⁵ При этом в соответствии со ст. 199.3, 199.4 УК РФ недоимку составляют страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственной внебюджетный фонд. Крупный и особо крупный размер ущерба по данным статьям УК РФ определяется отдельно примечаниями к ним.

Крупным размером в ст. 199 и 199.1 УК РФ признается сумма налогов, сборов, страховых взносов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 25% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая пятнадцать миллионов рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более пятнадцати миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов, сборов, страховых взносов превышает 50% подлежащих уплате сумм налогов, сборов, страховых взносов в совокупности, либо превышающая сорок пять миллионов рублей.

Сумма неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов исчисляется за три финансовых года подряд, в течение которых физическое лицо должно было уплатить налог, сбор и (или) страховой взнос, а точкой отсчета этого периода является время проведения налоговой проверки, в ходе которой был выявлен факт неуплаты налога, сбора и (или) страхового взноса. Период неуплаты налога, сбора и (или) страхового взноса может отсчитываться и в более ранние сроки, если налогоплательщик (плательщик сбора, взноса) при проведении мероприятий налогового контроля оказывает активное противодействие налоговым органам, которое может рассматриваться как уничтожение или фальсификация документов бухгалтерского учета и финансовой отчетности, включая первичные учетные документы и др.⁶ В этом случае срок давности привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, предусмотренный ч. 1 ст. 113 НК РФ, не распространяется на выявленные факты уклонения от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов.

Следовательно при исчислении доли неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов (свыше 10% или свыше 20%) необходимо исходить из суммы всех налогов, сборов и (или) страховых взносов, подлежащих уплате за период в пределах трех финансовых лет подряд. При этом порядок определения доли неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов не относится к случаям, когда сумма неуплаченных налогов, сборов и (или) страховых взносов превышает два миллиона семьсот тысяч рублей или тринадцать миллионов пятьсот тысяч рублей для уклонения физического лица от уплаты налогов, сборов

⁶ Более подробно см. ст. 113 НК РФ, а также постановление Конституционного Суда РФ от 14.07.2005 № 9 «По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа».

и (или) физического лица — плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198 УК РФ), пятнадцать миллионов и сорок пять миллионов рублей для уклонения от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией — плательщиком страховых взносов (ст. 199 УК РФ) и неисполнения обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ).

На практике неоднозначно решается вопрос об исчислении крупного, особо крупного размера ущерба, причиненного неисполнением обязанностей налогового агента, установленного примечанием к ст. 199 УК РФ для целей ст. 199.1 УК РФ. Необходимо ли исчислять 10% (20%) от суммы налогов, подлежащих исчислению, удержанию и перечислению физическим или юридическим лицом как налоговым агентом, или от суммы всех налогов, в том числе уплачиваемых физическим лицом или организацией как налогоплательщиком? Полагаю, что необходимо исчислять долю неуплаченных налогов и (или) сборов только от суммы налогов и сборов, по отношению к которым физическое или юридическое лицо является налоговым агентом.

При этом необходимо учитывать, что при расчете размера уклонения от уплаты налогов и (или) сборов необходимо принимать во внимание только те налоги, сборы, налоговые ставки и их размеры, которые были установлены законодательством для конкретного налогового периода. В случаях, когда актом законодательства были отменены налоги или сборы либо снижены размеры ставок налогов (сборов), расчет должен производиться с учетом этого нового обстоятельства, если соответствующему акту придана обратная сила (п. 4 ст. 5 НК РФ).

В обязательном порядке должны быть установлены виды налогов (сборов), от уплаты которых физическое или юридическое лицо уклонилось, а также определены элементы налогообложения по каждому налогу: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Эти данные найдут отражение в развернутой справке, которую составляют налоговые органы перед направлением материалов в следственные органы, а также в решении налогового органа о привлечении к ответственности физического лица за неуплату налогов⁷.

Справка налогового органа должна содержать все сведения, необходимые для исчисления доли неуплаченных налогов (сборов) за любой налоговый период. Расчету подлежит общая сумма

неуплаченных (доначисленных в ходе налоговой проверки) налогов (сборов, страховых взносов). При наличии признаков крупного (особо крупного) размера причиненного ущерба налоговые органы направляют соответствующие материалы в следственные органы. Однако на практике распространена ситуация, когда следственные органы усматривают умышленные действия лица в отношении только части суммы неуплаченных налогов (сборов) (например, по сокрытой крупной сделке), а часть признают начисленной в результате ошибочного применения налогоплательщиком законодательства или правил бухгалтерского учета (например, налогоплательщик фактически имеет право на вычет по акцизам, но применил его не в том налоговом периоде, когда имел на это право), что исключает уголовную ответственность в этой части и требует перерасчета суммы, начисленной налоговыми органами, для установления наличия или отсутствия крупного размера, а следовательно, и состава преступления.

Актуальным является вопрос о том, следует включать в объем неуплаченных налогов и (или) сборов один налог или несколько. Если организацией за отчетный период несколько видов налогов (сборов) не были уплачены, в постановлении о возбуждении уголовного дела указываются все неуплаченные налоги и (или) сборы. Однако технически сложно выявить недоимку по нескольким налогам (сборам), так как налоговые органы, как правило, проводят проверку по одному из налогов (сборов).

В соответствии с ч. 1, 2 ст. 76.1 УПК РФ уголовное преследование в отношении лица, подозреваемого или обвиняемого в совершении преступления, предусмотренного ст. 198-199.1, 199.3, 199.4 УК РФ, может быть прекращено при наличии оснований, предусмотренных ст. 24 и 27 УПК РФ или ч. 1 ст. 76.1 УК РФ, в случае, если до назначения судебного заседания ущерб, причиненный бюджетной системе Российской Федерации в результате преступления, возмещен в полном объеме. Под возмещением ущерба, причиненного бюджетной системе Российской Федерации, понимается уплата в полном объеме недоимки, пеней и штрафов в размере, определяемом в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах и (или) законодательством РФ об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний с учетом представленного налоговым органом или территориальным органом страховщика расчета размера пеней и штрафов.

Таким образом, размер ущерба, причиненного уклонением от уплаты налога, сбора и (или) страхового взноса, определяется суммой недоимки по налогу, сбору и (или) страховому взносу, не уплаченным в установленный законом срок.

⁷ Рекомендуемую форму справки см.: Баркалова Е.В., Валласк Т.Г. Криминалистические аспекты противодействия налоговым преступлениям (учебное пособие). СПб.: С.-Петербург. юрид. ин-т (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ, 2013. С. 55.

Сумма же ущерба, подлежащего возмещению по делам об уклонении от уплаты налогов, сборов и (или) страховых взносов, составляет недоимку по налогу, пени и штраф.

Справедлива позиция Е.В. Белова и А.А. Харламовой, отмечающих, что «использование законодателем выражения «уклонение, совершенное в крупном размере», подчеркивает тот факт, что термин «размер» характеризует деяние в виде «уклонения», а не последствия преступления. Категории «размер» и «ущерб» здесь вряд ли можно отождествлять, так как величина неуплаченных налогов и сборов не всегда равнозначна причиненным убыткам»⁸.

Возмещение ущерба, предусмотренное ст. 76.1 УК РФ, может быть произведено не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами. В случае совершения преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199.1 УК РФ, возмещение ущерба допускается и организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется лицу (п. 2 примечаний к ст. 199 УК РФ). Поскольку прекращение уголовного дела по ст. 28.1 УПК РФ реабилитацией не является, требуется согласие подозреваемого (обвиняемого)⁹.

Размер ущерба, подлежащего возмещению, определяется на основании гражданско-правовых договоров, первичных учетных документов, выписок (справок) по расчетным счетам, информации по сделкам с использованием электронных средств платежа и т.п. При необходимости для определения размера ущерба, подлежащего возмещению, может быть назначена судебная экспертиза¹⁰.

В то же время лицо, освобождается от уголовной ответственности по ст. 199.2 УК РФ (сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов), если оно возместило ущерб, причиненный государству в результате совершения преступления, и перечислило в федеральный бюджет денежное возмещение в размере двукратной суммы причиненного

ущерба согласно ч. 2 ст. 28.1 УПК РФ. Однако в отличие от других налоговых преступлений, по которым раскрывается содержание правовой категории «ущерб», законодатель не указал размер ущерба, причиненного ст. 199.2 УК РФ.

Предметом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, являются денежные средства на счетах в банках, наличные денежные средства либо имущество, перечисленное в ст. 47 и 48 НК РФ, организации или индивидуального предпринимателя — налогоплательщика (плательщика сборов), за счет которых в порядке, предусмотренном НК РФ и Федеральным законом от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве», должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам.

Исходя из примечания к ст. 170.2 УК РФ под крупным размером в ст. 199.2 УК РФ следует понимать стоимость сокрытого имущества в сумме, которая необходима для погашения задолженности, превышающей два миллиона двести пятьдесят тысяч рублей, а особо крупным — девять миллионов рублей. Действия виновного лица образуют состав преступления, предусмотренный ст. 199.2 УК РФ, и в том случае, когда размер задолженности превышает стоимость имущества, сокрытого с целью воспрепятствовать дальнейшему принудительному взысканию недоимки.

При решении вопроса о возбуждении уголовного дела по ст. 199.2 УК РФ должны быть установлены размер недоимки по налогу (сбору) на момент совершения виновным лицом действий, направленных на сокрытие денежных средств или имущества, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах, стоимость сокрытого имущества, размер сокрытых денежных средств конкретно по видам имущества, сделкам с имуществом, операциям, совершенным с денежными средствами.

При решении вопроса о том, совершено ли сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов, в крупном размере, необходимо учитывать, что взысканные или подлежащие взысканию пени и штрафы в сумму недоимок не включаются¹¹.

Конституционный Суд РФ рассмотрел вопрос о законности установления различного размера ущерба, подлежащего возмещению в случае совершения преступлений, предусмотренных ст. 198—199.1 и ст. 199.2, и пришел к выводу о том, что установление неодинаковых условий для ос-

⁸ Белов Е.В., Харламова А.А. Налоговые преступления: уголовная ответственность, проблемы квалификации: научно-практическое пособие / Отв. ред. Н.Г. Кадников. М.: Юриспруденция, 2016. С. 23.

⁹ Безлепкин Б.Т. Уголовный процесс в вопросах и ответах: учебное пособие. 9-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2018. С. 16; Научно-практический комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / О.Н. Ведерникова, С.А. Ворожцов, В.А. Давыдов и др.; отв. ред. В.М. Лебедев; рук. авт. кол. В.А. Давыдов. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2014. С. 42; Рыжков А.П. Прекращение уголовного дела: новое основание [Электронный ресурс] Москва, 2016. С. 31 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁰ Абзац 3 п. 15. постановления Пленума ВС РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности».

¹¹ Постановление Пленума ВС РФ от 28.12.2006 № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления» (абз. 1 п. 21).

вободения от уголовного преследования лиц, совершивших разные преступления, направлено на достижение конституционно значимых целей дифференциации уголовной ответственности и наказания, усиления их исправительного воздействия, предупреждения новых преступлений и тем самым — защиты личности, общества и государства от преступных посягательств¹².

Возмещение ущерба, предусмотренное ст. 76.1 УК РФ, может быть произведено не только лицом, совершившим преступление, но и по его просьбе (с его согласия) другими лицами. В случае совершения преступлений, предусмотренных ст. 199 и 199.1 УК РФ, возмещение ущерба допускается и организацией, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется лицу (п. 2 примечаний к ст. 199 УК РФ). При этом необходимо принимать во внимание, что обещания, а также различного рода обязательства лица, совершившего преступление, возместить ущерб и перечислить денежное возмещение в федеральный бюджет в будущем, не являются обстоятельствами, дающими основание для освобождения этого лица от уголовной ответственности¹³.

Освобождение от уголовной ответственности в связи с возмещением ущерба, причиненного налоговым преступлением, возможно в случае соблюдения проанализированных ранее условий, сформулированных законодателем в ст. 28.1 УПК РФ и ст. 76.1 УК РФ, если нет особых обстоятельств, препятствующих прекращению дела (например, если в действиях обвиняемого нет еще иного состава преступления) до назначения судебного заседания. Если в действиях виновного лица содержатся признаки других составов преступлений, то уголовное преследование в отношении обвиняемого при соблюдении соответствующих условий может быть прекращено по основаниям, предусмотренным ст. 24 и 27 УПК РФ. Частичное возмещение ущерба, причиненного налоговым преступлением, равно как и полное возмещение ущерба, произведенное после назначения судом первой инстан-

ции судебного заседания, может быть учтено в качестве обстоятельства, смягчающего наказание¹⁴.

В некоторых субъектах РФ судебно-следственная практика пошла по пути прекращения уголовного преследования в отношении лица, совершившего налоговые преступления не по ст. 76.1 УК РФ, а по другим основаниям, в частности, ст. 76.2 УК РФ¹⁵, поскольку размер судебного штрафа порой ниже, нежели размер причиненного ущерба, подлежащий возмещению виновным лицом. М.Б. Кострова приводит «случаи освобождения от уголовной ответственности с назначением судебного штрафа при невыполнении ни одного из альтернативных условий, установленных ст. 76.2 УК РФ, т.е. когда ни ущерб не возмещен, ни вред не заглажен»¹⁶.

В информационном письме Генеральной прокуратуры РФ от 20.03.2017 № 12-02-2017 «О постановлениях Пленума Верховного Суда Российской Федерации» указано, что п. 16 постановления Пленума ВС РФ от 15.11.2016 № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» и п. 15.1 постановления Пленума ВС РФ от 27.06.2013 № 19 посвящены критериям, позволяющим разграничить основания для прекращения уголовных дел по ст. 76.1 УК РФ (освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности) и ст. 75, 76, 76.2 УК РФ. В данных постановлениях разъяснено, что в случаях выполнения не всех или не в полном объеме действий, предусмотренных ст. 76.1 УК РФ, лицом, совершившим преступление небольшой или средней тяжести в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, его ходатайство о прекращении уголовного преследования по основаниям, предусмотренным ст. 75, 76 или 76.2 УК РФ, может быть удовлетворено судом при условии выполнения содержащихся в указанных статьях УК РФ требований. Однако, несмотря на отсутствие прямого законодательного запрета на освобождение от уголовной ответственности по основаниям, предусмотренным иными статьями УК РФ, даже в случае выполнения не в полном объеме требований ст. 76.1 УК РФ, необходимо обращать внимание на то, предпринимало ли лицо попытки выполнить все требования ст. 76.1 УК РФ. Иначе прекращение уголовного пресле-

¹² Определение КС РФ от 16.07.2013 № 1226-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Земцова Василия Михайловича на нарушение его конституционных прав статьей 76.1, пунктом 2 примечаний к статье 198, пунктом 2 примечаний к статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, частями первой и третьей статьи 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» (абз. 4 п. 2); определение КС РФ от 16.07.2013 № 1225-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Перфильева Андрея Владимировича на нарушение его конституционных прав статьей 76.1, пунктом 2 примечаний к статье 198, пунктом 2 примечаний к статье 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, частями первой и третьей статьи 28.1 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации» (абз. 5 п. 2).

¹³ Постановление Пленума ВС РФ от 15.11.2016 № 48 «О практике применения судами законодательства, регламентирующего особенности уголовной ответственности за преступления в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности» (п. 13).

¹⁴ Постановление Пленума ВС РФ от 27.06.2013 № 19 «О применении судами законодательства, регламентирующего основания и порядок освобождения от уголовной ответственности» (п. 14).

¹⁵ Постановление Псковского городского суда 2017 г. // Материалы кафедры уголовного процесса и криминалистики Санкт-Петербургского юридического института (филиала) академии Генеральной прокуратуры РФ.

¹⁶ Кострова М.Б. Указ. соч. С. 6.

дования в отношении него по основаниям, предусмотренным ст. 75, 76 или 76.2 УК РФ, не будет отвечать принципу справедливости и достигать цели предупреждения преступности.

А.Н. Артамонов подчеркивает, что «... в силу положений ч. 1 и 3 ст. 28.1 УПК РФ уголовное преследование по делам о преступлениях экономической направленности, перечисленных в ч. 1 и 2 ст. 76.1 УК РФ и ч. 1 и 3 ст. 28.1 УПК РФ, не подлежит прекращению по общим основаниям и условиям деятельного раскаяния, предусмотренным ч. 1 ст. 75 УК РФ и ч. 1 ст. 28 УПК РФ, а также в связи с примирением с потерпевшим (ст. 25 УПК РФ). Отнесение данного основания к не реабилитирующим предполагает доказанность совершения деяния лицом, в отношении которого прекращается уголовное преследование, и наличие у него процессуального статуса подозреваемого или обвиняемого»¹⁷.

Судебная практика складывается аналогичным образом. Так, постановлением Президиума Верховного Суда республики Марий Эл от 20.02.2015 по делу № 44-У-3/2015 было отменено постановление Звениговского районного суда Республики Марий Эл от 11.04.2014, на основании которого П. освобожден от уголовной ответственности по обвинению в совершении преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, а уголовное дело в отношении него прекращено на основании ст. 28 УПК РФ в связи с деятельным раскаянием. Судом не учтено, что при возникновении конкуренции между основаниями прекращения уголовного преследования, указанными в ст. 25, ст. 28, ч. 3 ст. 28.1 УПК РФ, применяется ч. 3 ст. 28.1 УПК РФ как специальная норма, поскольку в ней установлены более детализированные условия прекращения уголовного преследования.

Для определения размера ущерба, причиненного налоговым преступлением, правовое значение имеет факт обжалования решения налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности или актов, составленных по результатам проведенных мероприятий налогового контроля, поскольку возможно изменение суммы недоимки по налогам (сборам, страховым взносам). Законодателем установлен пресекательный срок для обжалования действий и решений налоговых органов¹⁸ и обязательный досудебный порядок обжалования в вышестоящую налоговую инспекцию (п. 2 ст. 138 НК РФ). В случае их несоблюдения суды отказывают в рассмотрении заявлений налогоплательщиков

по формальным основаниям в связи с пропуском срока давности или несоблюдением досудебного порядка обжалования.

В научной среде данное положение законодательства подвергается критике в связи с «отсутствием у налогоплательщика возможности обжаловать в гражданском порядке основания и сумму начисленной недоимки без вынесенного решения налогового органа о начисленных суммах налогов, пени, штрафов»¹⁹, что не соответствует фактически п. 2 ст. 138 НК РФ. Ряд ученых-юристов также указывает на то, что «плательщик фактически теряет возможность оспаривать основания и сумму недоимки в уголовном судопроизводстве, поскольку неуплата исчисленной суммы до назначения судебного заседания лишает его права на освобождение от уголовной ответственности (ст. 28.1 УПК РФ)»²⁰. Однако следует не согласиться с данной позицией, поскольку отсутствие специального срока и порядка обжалования действий и решений налоговых органов привело бы к дестабилизации работы правоохранительных органов по противодействию налоговым преступлениям, хотя отдельные авторы и предлагают «закрепить право налогоплательщика обжаловать исчисленную следователем недоимку после ее добровольного погашения», при этом приводя контраргументы, заключающиеся в том, что ««выкупив» освобождение от уголовной ответственности, налогоплательщик впоследствии добивается возврата «выкупа» без риска возобновления уголовного дела»²¹.

Предпринятые меры по либерализации законодательства в части освобождения налогоплательщиков от уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений в случае возмещения причиненного ущерба вызывают определенные сложности на практике. Необходимо учитывать, что размер ущерба, причиненного налоговым преступлением, отличается от размера ущерба, подлежащего возмещению виновным лицом с целью прекращения уголовного преследования, в связи с чем следователю необходимо определять его правильно, а компетентным органам предпринимать меры к его возмещению²²,

¹⁹ Бажукова Ж.А., Паршуткина Л.Н. О некоторых проблемах производства по уголовным делам о налоговых преступлениях // Российский следователь. 2017. № 2. С. 20-24.

²⁰ Там же; Буторов А.М. Анализ законодательных новелл, касающихся особого порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Юридическая наука и практика. 2015. № 2. С. 50-54.

²¹ Золотарева А.Б., Киреева А.В. Возможные пути реформирования ответственности за нарушения налогового законодательства // Журнал российского права. 2016. № 10. С. 130.

²² Пункт 17 Инструкции по организации контроля за фактическим возмещением ущерба, причиненного налоговыми преступлениями, утвержденной приказом Генерального прокурора РФ от 08.06.2015 № 286.

¹⁷ Артамонов А.Н. Прекращение уголовного дела (уголовного преследования) по не реабилитирующим основаниям // Законодательство и практика. 2015. № 2. С. 78.

¹⁸ Письмо ФНС России от 31.07.2012 № СА-4-7/13912 «О сроке подачи возражений на действия налоговых органов».

если виновное лицо не возместило причиненный ущерб в добровольном порядке.

Список литературы

1. Артамонов А.Н. Прекращение уголовного дела (уголовного преследования) по нереабилитирующим основаниям // Законодательство и практика. 2015. № 2. С. 71-78.
2. Баркалова Е.В. Анализ и оценка прокурором материалов уголовного дела о налоговом преступлении (конспект лекции) // Актуальные проблемы прокурорской деятельности / [А.Н. Попов и др.; под ред. Г.В. Штадлера]. СПб.: С.-Петербург. юрид. ин-т (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ, 2016. 232 с. (Серия «В помощь прокурору»; вып. 3). С. 213—231.
3. Баркалова Е.В., Валласк Т.Г. Криминалистические аспекты противодействия налоговым преступлениям (учебное пособие). СПб.: С.-Петербург. юрид. ин-т (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ, 2013. 100 с.
4. Бажукова Ж.А., Паршуткина Л.Н. О некоторых проблемах производства по уголовным делам о налоговых преступлениях // Российский следователь. 2017. № 2. С. 20-24.
5. Безлепкин Б.Т. Уголовный процесс в вопросах и ответах: учебное пособие. 9-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2018. 304 с.
6. 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.
7. Буторов А.М. Анализ законодательных новелл, касающихся особого порядка возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях // Юридическая наука и практика. 2015. № 2. С. 50-54.
8. Золотарева А.Б., Киреева А.В. Возможные пути реформирования ответственности за нарушения налогового законодательства // Журнал российского права. 2016. № 10. С. 121-133.
9. Кострова М.Б. Уголовно-правовые механизмы компенсаторного характера как один из трендов современной «экономико-ориентированной» уголовной политики России // Уголовное право. 2017. № 4. С. 73—79.
10. Левченко О.В. Практика расследования налоговых преступлений // Московский юрист. 2013. № 2. С. 94-99.
11. Назаренко Б.А. Уголовная политика в сфере налогообложения // Журнал российского права. 2015. № 4. С. 78—86.
12. Научно-практический комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации (постатейный) / О.Н. Ведерникова, С.А. Ворожцов, В.А. Давыдов и др.; отв. ред. В.М. Лебедев; рук. авт. кол. В.А. Давыдов. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2014. 1056 с.
13. Николаев П.М., Уразбаев Р.Ш. Закон допускает совершение некоторых преступных деяний многократно и безнаказанно // Законность. 2016. № 8. С. 34-36.
14. Рыжаков А.П. Прекращение уголовного дела: новое основание [Электронный ресурс] Москва, 2016. 54 с. // СПС «КонсультантПлюс».

Actual Problems of Exemption from Criminal Liability for Tax Crimes in Connection with Compensation for Caused Damage

Barkalova E. V.,

PhD in Law, Associate Professor
of the Chamber of Criminal Procedure Law and Criminalistics
of St. Petersburg Law Institute (branch office)
of the Academy of the General Prosecutor's Office of the RF
E-mail: elena_vallask@mail.ru

Abstract. *In this article are analyzed the problems of determination of the amount of damage caused by commission of tax crimes. The author delineates the concepts of «damage» as the circumstance to be proved, in cases of commission of tax crimes and as a part of the grounds for exemption from criminal liability for commission of tax crimes under the art. 76.1 of the Criminal Code of the Russian Federation and art. 28.1 of the Code of Criminal Procedure of the Russian Federation. Various scientific points of view and judicial-investigative practice on application of the mentioned above grounds for exemption from criminal liability are considered.*

Keywords: *criminalistics, investigation of tax crimes, damage caused by tax crimes, tax arrears, penalty, fine, exemption from criminal liability.*

References

1. Artamonov A.N. Prekraschenie ugovolnogo dela (ugolovnoogo presledovaniya) po nereabilitiruyuschim osnovaniyam // Zakonodatelstvo i praktika. 2015. № 2. S. 71-78.
2. Barkalova E.V. Analiz i otsenka prokurorom materialov ugovolnogo dela o nalogovom prestuplenii (konspekt lektsii) // Aktualnye problemy prokurorskoj deyatelnosti / [A.N. Popov i dr.; pod red. G.V. Shtadlera]. SPb.: S.-Peterb. jurid. in-t (filial) Akademii Generalnoj prokuratury RF, 2016. 232 s. (Seriya «V pomosch prokuroru»; vyp. 3). S. 213-231.
3. Barkalova E.V., Vallask T.G. Kriminalisticheskie aspekty protivodejstviya nalogovym prestupleniyam (uchebnoe posobie). SPb.: S.-Peterb. jurid. in-t (filial) Akademii Generalnoj prokuratury RF, 2013. 100 s.

4. Bazhukova Zh.A., Parshutkina L.N. O nekotorykh problemakh proizvodstva po ugolovnym delam o nalogovykh prestupleniyakh // Rossijskij sledovatel. 2017. № 2. S. 20-24.
5. Bezlepkin B.T. Ugolovnyj protsess v voprosakh i otvetakh: uchebnoe posobie. 9-e izd., pererab. i dop. M.: Prospekt, 2018. 304 s.
6. Belov E.V., Kharlamova A.A. Nalogovye prestupleniya: ugolovnaya otvetstvennost, problemy kvalifikatsii: nauchno-prakticheskoe posobie / Otv. red. N.G. Kadnikov. M.: Yurisprudentsiya, 2016. 108 s.
7. Butorov A.M. Analiz zakonodatelnykh novell, kasayuschikhsya osobogo poryadka vzbuzhdeniya ugolovnykh del o nalogovykh prestupleniyakh // Yuridicheskaya nauka i praktika. 2015. № 2. S. 50-54.
8. Zolotareva A.B., Kireeva A.V. Vozmozhnye puti reformirovaniya otvetstvennosti za narusheniya nalogovogo zakonodatelstva // Zhurnal rossijskogo prava. 2016. № 10. S. 121-133.
9. Kostrova M.B. Ugolovno-pravovye mekhanizmy kompensatornogo kharaktera kak odin iz trendov sovremennoj «ekonomiko-orientirovannoj» ugolovnoj politiki Rossii // Ugolovnoe pravo. 2017. № 4. S. 73-79.
10. Levchenko O.V. Praktika rassledovaniya nalogovykh prestuplenij // Moskovskij yurist. 2013. № 2. S. 94-99.
11. Nazarenko B.A. Ugolovnaya politika v sfere nalogooblozheniya // Zhurnal rossijskogo prava. 2015. № 4. S. 78-86.
12. Nauchno-prakticheskij kommentarij k Ugolovno-protsessualnomu kodeksu Rossijskoj Federatsii (postatejnyj) / O.N. Vedernikova, S.A. Vorozhtsov, V.A. Davydov i dr.; otv. red. V.M. Lebedev; ruk. avt. kol. V.A. Davydov. M.: Norma, INFRA-M, 2014. 1056 s.
13. Nikolaev P.M., Urazbaev R.Sh. Zakon dopuskaet sovershenie nekotorykh prestupnykh deyanij mnogokratno i beznakazanno // Zakonnost. 2016. № 8. S. 34-36.
14. Ryzhakov A.P. Prekraschenie ugolovno delo: novoe osnovanie [Elektronnyj resurs] Moskva, 2016. 54 s. // SPS «KonsultantPlyus».