
ПРОБЛЕМЫ ПРАВОПОРЯДКА: ВЗГЛЯД МОЛОДЫХ ИССЛЕДОВАТЕЛЕЙ

Научная статья
УДК 343.412
DOI: 10.47475/2311-696X-2023-38-3-157-162

С. 157–162

НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ВРЕМЕННЫЕ ГРАНИЦЫ СТАДИИ ВОЗБУЖДЕНИЯ УГОЛОВНОГО ДЕЛА

Алина Фаритовна Гильмутдинова

Челябинский государственный университет, Челябинск, Россия
af1505@bk.ru

Аннотация. Исследуется проблема законодательно определить границы допустимого ограничения прав предпринимателей в интересах обнаружения лиц, уклоняющихся от выполнения конституционной обязанности уплаты налогов (ст. 57 Конституции РФ). Анализируются формы выявления налоговых правонарушений (уклонение от выполнения конституционной обязанности уплаты налогов): налоговый контроль, оперативно-розыскная деятельность, уголовно-процессуальная деятельность.

Решаемая задача. Доказывается, что наиболее часто нарушение прав предпринимателей допускают оперативные подразделения. Определяются причины такого положения. Доказывается, что основная причина — отсутствие должного уровня знаний.

Методы исследования. В рамках комплексного подхода используются системно-функциональный и системно-целевой анализ деятельности государственных органов по обнаружению лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. Применены методы сравнительно-правового и юридико-технического анализов правовой регламентации этой деятельности.

Заключение. Формулируется вывод о большом совпадении правовых требований к проведению следственных действий и применению налоговых процессуальных средств выявления фактов уклонения от уплаты налогов. Доказывается неприемлемость процессуальных средств выявления признаков налоговых преступлений средствами, установленными для стадии возбуждения уголовного дела.

Ключевые слова: стадия возбуждения уголовного дела, налоговые преступления, доказательства, следственные действия

Для цитирования: Гильмутдинова А. Ф. Налоговые преступления: временные границы стадии возбуждения уголовного дела // Правопорядок: история, теория, практика. 2023. № 3. С. 157–162. DOI: 10.47475/2311-696X-2023-38-3-157-162

Research article

TAX CRIMES: TIME LIMITS OF THE STAGE OF INITIATION OF CRIMINAL PROCEEDINGS

Alina F. Gilmutdinova

Chelyabinsk State University, Chelyabinsk, Russia
af1505@bk.ru

Abstract. The problem of legislatively defining the boundaries of the permissible restriction of the rights of entrepreneurs in the interests of detecting persons who evade the constitutional obligation to pay taxes (Article 57 of the Constitution of the Russian Federation) is being investigated. The forms of detection of tax offenses (avoidance of the constitutional obligation to pay taxes) are analyzed: tax control, operational-search activity, criminal procedural activity.

Solved problem. It is proved that most often the violation of the rights of entrepreneurs is committed by operational units. The reasons for this situation are determined. It is proved that the main reason is the lack of the proper level of knowledge.

Research methods. Within the framework of an integrated approach, a system-functional and system-target analysis of the activities of state bodies to detect tax evaders is used. The methods of comparative legal and legal and technical analysis of the legal regulation of this activity are applied.

Conclusion. The conclusion is formulated about the great coincidence of legal requirements for the conduct of investigative actions and the use of tax procedural means to identify facts of tax evasion. The unacceptability of procedural means of identifying signs of tax crimes by means established for the stage of initiating a criminal case is proved.

Keywords: the stage of initiation of a criminal case, tax crimes, evidence, investigative actions

For citation: Gilmutdinova AF. Tax crimes: time limits of the stage of initiation of criminal proceedings. *Pravoporyadok: istoriya, teoriya, praktika* [Legal and Order: History, Theory, Practice]. 2023;(3):157-162. DOI: 10.47475/2311-696X-2023-38-3-157-162 (In Russ.)

Введение

Государством признается право на предпринимательскую и иную экономическую деятельность (ч. 1 ст. 34 Конституции РФ). Чтобы оно (государство) могло гарантировать и защищать это право, за физическими и юридическими лицами закреплена обязанность осуществлять обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, «в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств (налог)»¹. Налоговые отчисления создают возможности реализовывать государством, муниципальным образованиям свои функции.

На протяжении длительного времени законодатель пытается решить проблему и законодательно определить границы допустимого ограничения прав предпринимателей

в интересах обеспечения публичного (государственного) интереса по обнаружению уклоняющихся от выполнения конституционной обязанности (ст. 57 Конституции РФ) уплаты налогов лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность. При этом, реализация публичного интереса, что бы каждый предприниматель платил налоги, должна исключать несоразмерное ограничение его прав².

К перечню случаев несоразмерного ограничения прав предпринимателей относятся ситуации, когда с целью выявления нарушений налогового законодательства в отношении предпринимателей правоохранительные органы проводят проверочные действия вне графика проверок; в отсутствие повода, когда нет достаточных данных, позволяющих

¹ Конституция Российской Федерации : принята всенародным голосованием 12.12.1993 с изменениями, одобренными в ходе общероссийского голосования 01.07.2020 // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/ (дата обращения: 17.05.2023).

² 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» : Определение Конституционного Суда РФ от 27.09.2016 № 2153-О // СПС «КонсультантПлюс». Доступ по подписке.

предполагать, что лицо уклоняется от уплаты налогов [2, с. 1198]. Такое вмешательство в следствие оказывается ошибочным: уголовные дела возбуждаются безосновательно, в следствие они прекращаются, так и не поступив в суд¹. Названные ситуации не отвечают конституционным принципам справедливости, соразмерности, адекватности действий правоприменителей. Актуализируется задача найти направления совершенствования правового механизма выявления фактов уклонения от уплаты налогов при снижении случаев незаконного возбуждения уголовных дел в отношении предпринимателей.

Материалы и методы

Для решения названной задачи и получения значимых научных результатов используется комплексный подход с применением системно-функционального и системно-целевого анализа деятельности государственных органов по обнаружению лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. Применяются методы сравнительно-правового и юридико-технического анализов правовой регламентации этой деятельности.

Исследованию подлежали научные разработки в рассматриваемой области научных знаний, а также российское законодательство, регулирующие налоговые правоотношения и предусматривающее ответственность за нарушение.

Результаты исследования и их обсуждение

Основными правовыми формами выявления налоговых правонарушений (уклонение от выполнения конституционной обязанности уплаты налогов) являются налоговый контроль, оперативно-розыскная деятельность, уголовно-процессуальная деятельность.

Изучение практики, исследование учёных и специалистов в области налоговых отношений показало, что в поисках лиц, уклоняющихся от уплаты налогов чаще всего (повсеместно) оперативные подразделения создают названные ситуации, нарушают права и законные интересы предпринимателей [3, с. 72].

В рамках проводимого исследования выявлены причины такого положения. Одной из основных причин является отсутствие должного уровня знаний:

1) правового механизма налогообложения (разные виды налогов, система объектов, облагаемых налогом и пр.);

2) видов доходов, облагаемых (не облагаемых) налогом;

3) специальных налоговых режимов: для сельскохозяйственных товаропроизводителей и др. (ст. 18 НК РФ)²;

4) периодов и правил расчёта сумм, подлежащих уплате, сроки.

В правовом механизме контроля за исполнением конституционной обязанности по уплате налогов законодатель определил основным налоговые органы. Их обязанностью является осуществление контроля за правильностью исчисления и своевременностью уплаты налогов, т. е. выполнения конституционной обязанности предпринимателей по уплате налогов за период, равный 3-м календарным годам (п. 3 ст. 89 НК РФ). Налоговый контроль основан на принципе субординации. Правоотношения, складывающиеся в процессе проверок, носят публично-правовой (отношения власти и подчинения) характер. Названный характер (субординация) отношений возникает с момента вынесения руководителем (заместителем) налогового органа процессуального документа «Решение о проведении выездной налоговой проверки».

Сравнительно правовой анализ процессуальных средств, используемых при выездных налоговых проверках, выявляет их аналогичность уголовно-процессуальным средствам — следственным действиям.

Налоговые процессуальные действия:

— подробно регламентированы;

— предполагают возможность использовать меры принуждения в случае недобросовестного выполнения предпринимателем процессуальных обязанностей по созданию налоговому органу условий для выполнения возложенной на него (налоговый орган) обязанности осуществить контроль и пр.

Законом предусмотрены два вида налогового контроля: камеральная и выездная проверки (ст. 87 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка состоит из проверки правильности налоговых расчётов (деклараций), а также других документов, способных подтвердить правильность расчётов (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Результатом камеральной налоговой проверки может быть один из трёх вариантов:

¹ Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию от 03.12.2015 // Российская газета. 2015. 04 дек. (№ 275).

² Налоговый кодекс Российской Федерации : от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ // СПС «Консультант-Плюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ (дата обращения: 17.05.2023).

1. Налоговый орган проверил расчёты и согласился правильностью перевода денежных средств в соответствующие виды бюджетов (Федеральный, субъекта федерации, местный).

2. Предприниматель допустил ошибку в расчетах, налоговый орган указал на дефект, предприниматель его исправил, устранил правовые расхождения.

3. Изучение налоговой декларации позволяет предположить о наличии умысла на сокрытие части налогооблагаемой суммы.

Наличие третьего варианта является основанием для включения этого предпринимателя (юридическое лицо) в график второго уровня — график выездных проверок.

Основаниями для включения являются и показатели финансово-экономической деятельности. В план выездных проверок могут быть включены лица (физические, юридические), экономическая деятельность которых дает повод предположить о наличии факторов, способных мотивировать предпринимателей на умышленное искажение истинных результатов предпринимательской деятельности. Такими факторами являются: отрицательная динамика перечисления налоговых платежей; результаты предпринимательства намного ниже среднестатистических показателей, которые указывают в своих декларациях другие предприниматели, осуществляющие такой же вид деятельности и пр.¹

Налоговым законодательством определены процессуальные средства, направленные на получение сведений (доказательств, относимых, допустимых, достоверных) об обстоятельствах реально осуществляемой деятельности и правильности заполнения отчетов. Эти доказательства в последствии должны подтвердить законопослушное выполнение конституционной обязанности предпринимателем или, наоборот, доказать противоправную деятельность. В перечень средств входят:

— осмотр территорий, помещений проверяемого лица, документов и предметов (выносятся постановления, обязательно привлекаются понятые, используются фото-, видеоспособы фиксации, составляется протокол² (ст. 92 НК). Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую

проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц возможен в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения (п. 5 ст. 91 НК РФ);

— процессуальное действие — дача показаний свидетелем (с предупреждением об ответственности административной) (ст. 90 НК РФ);

— выемка документов и предметов. Делается на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку в присутствии понятых с составлением протокола. Копия протокола передается лицу, у которого выемка производится;

— экспертиза (ст. 95 НК РФ). Проводится на основании постановления в строго установленном порядке, аналогичном уголовно-процессуальному законодательству [5, с. 161].

Проводя параллель с предварительным следствием, можно уверенно говорить о единых правовых подходах к требованиям доказывания и доказательствам:

1. Доказательства должны быть получены только после вынесения решения о проведении выездной проверки (аналог и постановлению о возбуждении уголовного дела) и до окончания проверки в сроки, установленные законом.

2. Доказательства должны быть получены только способами, указанными в законе (аналог следственным действиям) с соблюдением порядка их проведения. Доказательства, полученные с нарушением закона, не могут быть допущены для принятия решения по существу (п. 4 ст. 101 НК РФ).

Кроме системы процессуальных средств всесторонность, полноту выездной проверки, тщательность исследования документов обеспечивают и сроки проверки. Срок выездной проверки законом определён длительностью 2 месяца (как в досудебном уголовном судопроизводстве, ст. 162 УПК РФ³). Однако, если есть указанные в законе обстоятельства, и они не позволяют завершить в указанный срок проверку, то стадия сбора доказательств может быть продлена до 4-х и предельный срок — 6-ти месяцев (как в расследовании преступлений в форме дознания, гл. 42 УПК РФ).

В налоговом законодательстве, как и в уголовно-процессуальном, реализован принцип обеспечения прав участников налоговых отношений, возникающих в процессе выездной

¹ Об утверждении Концепции системы планирования выездных налоговых проверок : приказ ФНС России от 30.05.2007 № ММ-3-06/333@ // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/3897151/ (дата обращения: 17.05.2023).

² Приказ ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@ // Федеральная налоговая служба : [сайт]. URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/about_fts/docs/8250715/ (дата обращения: 17.05.2023).

³ Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : от 18.12.2001 № 174-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/ (дата обращения: 17.05.2023).

налоговой проверки (аналог ст. 11 охрана прав и свобод участника уголовного судопроизводства; ст. 17 Обеспечение права на защиту УПК РФ). Принцип проявляется в таких процессуальных действиях, как право получить акт с указанием допущенных нарушений, перечислением доказательств, подтверждающих факт нарушения. Лицо, в отношении которого проводилась проверка, вправе возражать на содержание акта (п. 6 ст. 100 НК РФ). Рассмотрение материалов налоговой проверки руководителем налогового органа осуществляется гласно, устно с участием сторон (п. 2 ст. 101 НК РФ). Предусмотрено апелляционное производство по жалобе на решение нижестоящего налогового органа вышестоящему.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель органа принимает одно из процессуальных решений: отказать в привлечении к ответственности за допущенное налоговое правонарушение или привлечь к ответственности (п. 7 ст. 101 НК РФ). Решение имеет заданную процессуальную форму с установленной структурой (с указанием обстоятельств совершения правонарушения, ссылкой на прилагаемые документы, доводы защиты и пр.)

При принятии решения о привлечении к ответственности за допущенное нарушение лицу разъясняется право в течение 75 дней после вступления в силу решения налогового органа исполнить обязанность по уплате единого налогового платежа в полном объёме соответствующих пеней и штрафов по истечении 10 дней после указанного срока материалы направляются в следственный комитет (п. 3 ст. 32 НК РФ).

Регистрация материалов в следственном комитете фиксирует начало стадии возбуждения уголовного дела [7, с. 122]. Закон дифференцирует сроки стадии. Первый — трое суток для подтверждения наличия признаков преступления. Этот срок может быть продлён до 10 суток, а затем до 30 суток.

Результаты исследования

Вышеприведённый сравнительный анализ правовых положений уголовно-процессуального и налогового законодательства в качестве вывода позволяет утверждать: в отношении материалов, поступивших от налогового органа такая дифференциация сроков не целесообразна. Сохранение полномочий следственного органа продлевать срок принятия решений может использоваться, как способ давления [8, с. 46]; как форма волокиты и нарушение разумного срока (ст. 6.1 УПК РФ); как средство препятствования дальнейшему производству.

Так, согласно закону продление срока принятия решения возбуждать уголовное дело или не возбуждать до 30 суток возможно вследствие трёх видов законодательно установленных потребностей (ч. 3 ст. 144 УПК РФ). Первая, если следователь сочтет необходимым провести документальную проверку, организовать ревизию, исследование документов. Вторая, следователь примет решение провести экспертизу. Третья потребность возникает в случае принятия решения осуществить оперативно-розыскные мероприятия с целью установления дополнительных сведений о признаках налогового преступления.

Анализ практики, суждений специалистов позволяет утверждать: ни одно из перечисленных процессуальных действий не даст более точных, полных и глубоких сведений о налоговой нарушении, чем сведения, закрепленные в материалах налогового органа [6, с. 73]. В отличие от налогового законодательства уголовно-процессуальным законом не регламентированы ни порядок проведения, ни процедура закрепления результатов документальных проверок, ревизий, исследований. А следовательно, к результатам проведения таких дополнительных (по отношению к строго регламентированному налоговым кодексом) проверочных действий у принимающего решение следователя должны вызвать (и вызывают) сомнения в достоверности, полноте и качеству результатов [1, с. 21].

Продлевать срок принятия решения по основанию необходимости проведения оперативно-розыскных мероприятий (далее — ОРМ) также нецелесообразно. Эффективность ОРМ высокая при противодействии общеуголовным преступлениям, но в сфере уклонения от уплаты налогов возможности ОРМ существенно ограничены [4, с. 223].

Следующим аргумент предложения по материалам налоговой проверки существенно сократить сроки принятия решения возбуждать уголовное дело или отказать являются последние изменения федерального законодательства. Перечень поводов возбуждения уголовного дела по налоговым преступлениям ст. 198–199 УК РФ¹ с апреля 2022 года сокращён до одного — наличие материалов от налогового органа².

¹ Уголовный кодекс Российской Федерации : от 13.06.1996 № 63-ФЗ // СПС «КонсультантПлюс». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/ (дата обращения: 17.05.2023).

² О внесении изменений в статьи 140 и 144 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации : Федеральный закон от 09.03.2022 № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2022. № 11. Ст. 1601.

Выводы

Вышеприведённое исследование достаточно убедительно доказывает нецелесообразность дифференциации сроков стадии возбуждения уголовного дела в принятии решения по поступившим от налогового органа в следственный орган материалов со сведениями о признаках преступлений, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ. По материалам налоговой проверки принятие процессуального

решения о целесообразности возбуждения уголовного дела должно быть ограничено тремя сутками без права на дальнейшее продление.

С учетом изложенного в часть третью статьи 144 УПК РФ предлагается включить второй абзац в следующей редакции «положения первого абзаца не применяются рассмотрении материалов о признаках преступления, предусмотренных ст. 198–199 УК РФ».

Список источников

1. Баркалова Е. В. Оценка следователем материалов налоговой проверки в стадии возбуждения уголовного дела о налоговом преступлении // Юрист. 2021. № 12. С. 18–22.
2. Баянов А. И., Гармаев Ю. П., Назаров А. Д. Линия защиты — средство реализации позиции защиты в досудебном производстве по уголовному делу // Журнал Сибирского федерального университета. Серия: Гуманитарные науки. 2022. Т. 15, № 8. С. 1194–1203.
3. Гармаев Ю. П. Как проверить результаты орд на предмет нарушений. типичные ситуации // Уголовный процесс. 2022. № 3 (207). С. 64–74.
4. Глухова Е. В., Сергеев А. Б. Вопросы имплементации Европейского правового стандарта проведения ОРМ по доказыванию в виновности лица в совершении преступления в российское уголовно-процессуальное законодательство // Евразийский юридический журнал. 2017. № 3 (106). С. 220–225.
5. Сергеев А. Б. Критический анализ отдельных положений проекта федерального закона «О судебной экспертной деятельности в Российской Федерации» // Юридическая наука и правоохранительная практика. 2019. № 2 (48). С. 156–162.
6. Никулочкин Е. О., Сергеев А. Б. Нормативно-правовая база и судебная практика в обеспечении гражданско-правовыми средствами конфискации имущества в уголовном судопроизводстве // Социум и власть. 2013. № 5 (43). С. 69–74.
7. Сергеев А. Б. Состояние и перспективы научного разрешения проблем дифференциации и унификации форм уголовно-процессуальных производств // Вестник Челябинского государственного университета. 2014. № 20 (349). С. 119–124.
8. Сергеев А. Б., Сергеев М. А., Сергеев К. А. Особенности расследования преступлений, связанных с присвоением прав на владение и управление предприятиями и организациями : монография. Челябинск : ЧЮИ МВД России, 2008. 127 с.

КОНФЛИКТ ИНТЕРЕСОВ

Конфликт интересов отсутствует.

CONFLICT OF INTEREST

There is no conflict of interest.

Дата поступления статьи / Received: 05.06.2023.

Дата рецензирования статьи / Revised: 10.06.2023.

Дата принятия статьи к публикации / Accepted: 20.06.2023.