

Научная статья
УДК 343.13
<https://doi.org/10.36511/2078-5356-2023-2-136-144>

Соотношение норм уголовного и налогового законодательства при освобождении от уголовной ответственности

Букенесов Азамат Серикбаевич

Академия правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан, Косшы, Акмолинская область, Казахстан, bukenesov@mail.ru, <http://orcid.org/0000-0002-2452-7590>

Аннотация. Автором описывается порядок прекращения уголовного преследования по налоговым преступлениям, в особенности при возмещении ущерба. Обязательность определения ущерба налоговым органом в виде акта налоговой проверки с доначислением сумм налогов. Особенности составления акта налоговой проверки по инициативе налоговых органов и органов досудебного расследования. При возмещении ущерба погашается не только задолженность по налогам, а также пени за несвоевременную уплату налогов, тогда как в этот перечень не входит штраф в отличие от законодательства зарубежных стран. Отмечено, что подтверждающим документом о возмещении ущерба является не только платежный документ, а также выписки из лицевых счетов налоговых органов. В целях исключения неправомерных случаев зачета или возврата сумм возмещенного ущерба по уголовным делам о налоговых преступлениях предлагается внести изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство. А также указано, что сумма ущерба в виде налоговой задолженности, подлежащего к возмещению, может быть уменьшена заключением судебно-экономической экспертизы. Статья предназначена для широкого круга лиц, занимающихся вопросами доказывания налоговых преступлений и освобождения от уголовной ответственности.

Ключевые слова: налоговая задолженность, налоговая проверка, судебная экспертиза, прекращение уголовного дела, лицевые счета, освобождение от уголовной ответственности, возмещение ущерба

Для цитирования: Букенесов А. С. Соотношение норм уголовного и налогового законодательства при освобождении от уголовной ответственности // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2023. № 2 (62). С. 136—144. <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2023-2-136-144>.

Original article

The ratio of the norms of criminal and tax legislation in case of exemption from criminal liability

Azamat S. Bukenessov

Academy of Law Enforcement Agencies under the Prosecutor General's Office of the Republic of Kazakhstan, Kosshy, Akmola region, Republic of Kazakhstan, bukenesov@mail.ru, <http://orcid.org/0000-0002-2452-7590>

Abstract. The author describes the procedure for terminating a criminal case on tax offenses, especially in the case of damages. The obligation to determine the damage by the tax authority in the form of a tax audit act with additional tax amounts. The tax audit report is drawn up on the initiative of both tax authorities and pre-trial investigation bodies. When compensating for damage, it is necessary to repay not only tax arrears, but also penalties for late payment of taxes, whereas this list does not include a fine, unlike the legislation of foreign countries. It is noted that the supporting document for compensation of damage is not only a payment document, but also extracts from personal accounts of tax authorities. In order to exclude unlawful cases of offsetting or refund of the amounts of damage reimbursed in a criminal case of a tax crime, it is proposed to make amendments and additions to the current tax legislation. It is also indicated that the amount of damage in the form of tax arrears subject to compensation may be reduced by the conclusion of a forensic economic examination. The article is intended for a wide range of persons dealing with the issues of proving tax crimes and release from criminal liability.

Keywords: tax arrears, tax audit, forensic examination, termination of a criminal case, personal accounts, compensation for damages, exemption from criminal liability

© Букенесов А. С., 2023

For citation: Bukenesov A. S. The ratio of the norms of criminal and tax legislation in case of exemption from criminal liability. *Legal Science and Practice: Journal of Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2023, no. 2 (62), pp. 136—144. (In Russ.). <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2023-2-136-144>.

В связи с развитием рыночных отношений государством уделяется особое внимание вопросам развития и поддержания частного предпринимательства в особенности интересам субъектов малого и среднего предпринимательства. Малый и средний бизнес является драйвером экономического роста и инноваций всех развитых экономик мира, а также формой борьбы с бедностью и способом увеличения занятости населения в развивающихся странах. Также государством создается максимально благоприятная экономическая среда в сфере уголовного судопроизводства с целью ограждения субъектов предпринимательства от произвола правоохранительных органов. Например, к лицам, подозреваемым в совершении преступлений в сфере экономической деятельности за исключением статьей 217, 218, 231, 234, 248 и 249 УК РК, мера пресечения, связанная с изоляцией от общества, не применяется, кроме отдельно предусмотренных случаев [1].

Также с целью исключения возможных фактов коррупции в суде, в органах уголовного преследования во время принятия ими решения об освобождении от уголовной ответственности, в связи с заглаживанием вреда, законодатель внес соответствующие поправки в уголовное законодательство, а именно в некоторые статьи, предусматривающие ответственность за совершение преступлений в сфере экономики, в виде примечаний, согласно которым они обязаны прекратить уголовное преследование. Тогда как освобождение от уголовной ответственности на основании деятельного раскаяния или примирения, когда причинен вред интересам общества и государства, является их правом.

Начало досудебного расследования. Для начала досудебного расследования в качестве поводов служат заявление и сообщение о преступлениях, в которых должна содержаться информация о нарушениях закона, существенном вреде, об ущербе, незаконном доходе, подтвержденные актами ревизий, аудита, проверки и другими, если их наличие является обязательным признаком преступления [1]. Сообщения по налоговым преступлениям в большинстве случаев подтверждаются актами налоговых проверок. Подобная практика считается правильной в связи с тем, что действующее уголовное законодательство Республики Казахстан предусматривает ответственность, когда сумма не

поступивших налогов, доначисленная в результате налоговой проверки, превышает крупный или особо крупный размер за проверенный период.

Однако в правоприменительной деятельности имеются факты, когда не регистрируются в Единый реестр досудебного расследования (далее — ЕРДР) акты налоговых проверок в виду того, что по ним сумма доначисленных налогов погашена в полном объеме. Но следует признать, что такая практика содержит в себе признаки укрытия преступлений от их учета, поскольку действия, предусмотренные статьей 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан (далее — УК РК), влекут уголовную ответственность вне зависимости от погашения задолженности по налогам за исключением признака преступной группы. В свою очередь, примечание к данной статье допускает освобождение от уголовной ответственности, которое является нереабилитирующим основанием.

Кроме того, помимо акта налоговой проверки, сумма неуплаченных налогов определяется на основании совокупности доказательств, в том числе заключением специалиста (эксперта) и другими доказательствами [2].

Тем самым, на наш взгляд, действующее законодательство для регистрации сообщений о налоговых преступлениях в ЕРДР допускает использование других видов доказательств в виде следующих документов: справки специалиста и заключения органов налоговой службы, зафиксированные как в ходе досудебного расследования, так и до начала досудебного расследования, в том числе полученные с соблюдением требований Закона РК «Об оперативно-розыскной деятельности». Следует отметить, что привлеченный специалист в рамках Закона РК «Об оперативно-розыскной деятельности», не являющийся работником налогового органа, составляет справку, а не заключение, поскольку специалист правомочен составлять заключение по поставленным вопросам лица, ведущего уголовный процесс.

Акт налоговой проверки. Понятию «акт налоговой проверки» дано много дефиниций как в теоретических исследованиях, так и на законодательном уровне.

Так, С. Н. Гладких, посвятивший расследованию налоговых преступлений свою кандидатскую диссертацию, дает следующее

определение: «акт налоговой проверки — важный процессуальный документ, поскольку содержит в себе обобщенную информацию о событии преступления: время, место, способ его совершения, размер суммы неуплаченных налогов и другие обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу» [3, с. 40].

Налоговые проверки в виде акта составляются как по инициативе налоговых органов, так и по требованию органов досудебного расследования.

В первом случае после составления акта налогоплательщику вручается уведомление о результатах проверки, которое может быть обжаловано в установленные налоговым законодательством сроки в вышестоящий налоговый орган либо в судебном порядке. В случае истечения сроков обжалования или не удовлетворения жалобы акт налоговой проверки, где сумма превышает пороговый размер преступления, вместе с прилагаемыми материалами передается для принятия решения в орган досудебного расследования. В то же время уведомление о результатах проверки отражается в лицевых счетах налогоплательщика в виде недоимки. К тому же регистрации в ЕРДР не подлежат акты налоговых проверок, по которым не истек срок обжалования либо находящиеся на стадии рассмотрения жалобы. В некоторых случаях после начала досудебного расследования налогоплательщиком обжалуется уведомление о результатах проверки в судебном порядке. Тогда не исключено, что судом может быть уменьшена сумма доначисленных налогов, которая может составить ниже порогового размера, что влечет прекращение уголовного дела по реабилитирующим основаниям.

Во втором случае после составления акта налогоплательщику не вручается уведомление о результатах проверки, так как оно выносится и вручается ему не позднее пяти рабочих дней со дня получения решения о завершении уголовного дела. Следовательно, он не может его обжаловать, так как в лицевых счетах не отражается в виде недоимки. Единственно возможное, он может обжаловать действие должностного лица по составлению акта. Кроме того, не все акты налоговых проверок истребуются в рамках расследуемого уголовного дела, по которому она назначена. В некоторых случаях во время проведения проверки либо составления по его результатам акта уголовное дело направлено в суд или прекращено производством, а налоговые проверки несмотря на это не подлежат прекращению. В этом случае составленный акт

налоговой проверки при превышении порогового размера преступления подлежит передаче в орган уголовного преследования и регистрации в ЕРДР.

Доказательства и доказывание. После регистрации факта в ЕРДР необходимо изучить акт налоговой проверки, где изложены нормы налогового законодательства, нарушенные налогоплательщиком. Далее, исходя из содержания акта, осуществляется сбор доказательств: налоговые декларации, лицевые счета, акты встречных проверок, банковские сведения и др. Если же при проведении налоговой проверки объекты налогообложения определены косвенным методом, то следует назначить и провести экспертное исследование со сбором прямых доказательств (подтверждающих документов). В этом случае возможно уменьшение суммы в отличие от акта проверки. Доказательства с налоговых органов рекомендуется получить в порядке главы 33 УПК РК, поскольку при таких действиях не требуется проведение выемки, на которую необходима санкция суда или прокурора.

При исследовании доказательств следует обратить внимание на уклонение от уплаты налогов, совершенное путем использования фиктивных счетов-фактур в связи с тем, что субъекты предпринимательства зачастую, осваивая бюджетные средства, выводят их через «фирмы-однодневки», в результате чего могут содержаться факты хищения. В этом случае необходимо определить предмет преступного посягательства и квалифицировать деяния по соответствующим статьям УК РК. Если же на лицо уклонение от уплаты налогов, то возможно прекратить производство за возмещением ущерба.

К тому же при перспективе передачи дела в суд, несмотря на согласие подозреваемого с доначислением сумм налогов, орган досудебного расследования по акту налоговой проверки назначает судебно-экономическую экспертизу с проверкой на предмет достоверности предоставляемых сведений на исследование с учетом сложившейся судебной практики. В случае согласия подозреваемого с актом налоговой проверки и добровольной оплаты налоговой задолженности с внесением ходатайства о прекращении уголовного дела судебная экспертиза не назначается. Данный отказ не означает, что следователь (дознатель) отказался от установления истины, он исходит от определения пределов доказывания. При прекращении дела ему достаточно заключения специалиста, а при направлении дела в суд он закрепляется

заключением эксперта. Тем самым, исходя из этих двух вариантов, наблюдаются разные пределы доказывания.

Кроме того, пределы доказывания могут быть определены надзирающим по делу прокурором. Например, перед передачей дела в суд возникает необходимость назначения судебной экспертизы. Для этого некоторые сведения (банковские) подлежат истребованию согласно санкции суда или прокурора. Однако прокурор, оценивая доказательство, считает их достаточными для составления обвинительного акта и отказывает в санкционировании сбора дополнительных доказательств. В последующем суд по ходатайству стороны защиты назначает судебную экспертизу, направляет на исследование документы, предоставленные подсудимым, не проверяя их на достоверность. В результате чего в выводах заключения эксперта сумма доначисленных налогов ниже порогового размера преступления, то есть она разнится с результатами налоговой проверки. На основании заключения эксперта судом выносится оправдательный приговор.

В опубликованных материалах исследования, проведенного *J. Bull* и *J. Watson*, приводятся примеры в отношении использования принципов допустимости и достоверности доказательственных источников информации. В частности, отмечается, что судебные органы при рассмотрении уголовных дел вправе исключить отдельные доказательства, если их ценность для разрешения процессуального или материального вопроса существенно затрудняет установление истинности по делу [4].

Меры по обеспечению возмещения ущерба. Материальный ущерб, причиненный в результате совершения преступления, подлежит возмещению в полном объеме. Иначе он будет взыскан по приговору (решению) суда в порядке исполнительного производства, несмотря на отбытие наказания. Согласно диспозиции статьи 245 УК РК причиненным ущербом являются налоги. Тогда как пеня и штрафы являются санкциями за не своевременную уплату налогов.

На каждый день просрочки по неуплате налогов в срок начисляется пеня в размере 1,25-кратной базовой ставки Национального Банка Республики Казахстан [5].

Штрафы отражаются в постановлении о наложении административного взыскания, тогда как в период расследования и рассмотрения уголовного дела, а также после вступления обвинительного приговора или прекращения производства по нереабилитирующим основаниям

наложение штрафа в виде административного взыскания не допустимо. Оно противоречит принципу, предусмотренному статьей 77 пункта 3 подпункта 2 Конституции Республики Казахстан, поскольку «никто не может быть подвергнут повторно уголовной или административной ответственности за одно и то же правонарушение» [6]. О чем имеются прецеденты Верховного Суда Республики Казахстан, которые содержат отмененные обвинительные приговоры с прекращением дел за отсутствием в действиях подсудимых состава преступления [7].

В целях взыскания материального вреда, причиненного преступлением, налоговый орган вправе предъявить гражданский иск. В этом случае он признается гражданским истцом, а гражданским ответчиком — подозреваемый (обвиняемый, подсудимый) по делу, а в случае привлечения к ответственности по статье 245 УК РК, юридическое лицо. Предметом иска являются налоги и пеня. В целях обеспечения гражданского иска налагается арест на имущество подозреваемого и юридического лица, стоимость которого не должна превышать цены предмета иска.

Наряду с этим, судебная практика за последние годы показывает, что к осужденным по статье 245 части 3 УК РК применяется реальное наказание, связанное с изоляцией от общества, в связи с не возмещением ущерба. Тогда как за совершение преступлений в сфере экономики, если подозреваемый (подсудимый) добровольно загладил имущественный вред, к нему предусматривается менее строгое наказание (ст. 55 ч. 1 п. 2 УК РК). В виду складывающейся судебной практики по таким делам растет число возмещаемого ущерба на стадии досудебного расследования.

По данному поводу В. Б. Шерстнев говорит следующее: «надо понимать, что только угроза неотвратимой и достаточно жесткой уголовной ответственности будет побуждать правонарушителей к соглашению на возмещение ущерба. Поэтому дальнейшую гуманизацию уголовного закона в рассматриваемой области, смягчение наказаний за преступления экономической направленности мы считаем неоправданными» [8, с. 142].

По поводу неприменения лишения свободы к предпринимателям высказал свое мнение Р. С. Алаев: «материальное компенсирование — это оптимальные меры правового воздействия в отношении субъектов бизнеса, преступивших уголовный закон, в отличие от наказания в виде лишения свободы, применяемого к другим преступникам» [9, с. 156].

Таким образом, без угрозы применения лишения свободы субъекты предпринимательства не имеют желания возместить ущерб, а при его возмещении нельзя применять это наказание.

Группа американских исследователей *J. Cullen, N. Turner, E. Washington* на основании изучения роста сокрытия налогов делают вывод, что политика репрессивного характера и ужесточение государством ответственности за налоговые преступления путем уголовно-правовой регламентации процесса введения более строгих мер и увеличения тяжести наказания не приводят к положительным результатам [10].

Ущерб может быть возмещен юридическим лицом в качестве гражданского ответчика либо другим лицом, а также самим подозреваемым. Во всех случаях необходимо учесть, что погашение налоговой задолженности должно исходить от реквизитов налогоплательщика, у которого имеется недоимка по лицевым счетам.

Лицевые счета налогоплательщика. Учет исчисленных, начисленных, уплаченных сумм налогов осуществляется налоговыми органами путем ведения лицевого счета налогоплательщика. Исчисленная — сумма налогов, подлежащая увеличению или уменьшению, определяемая самим налогоплательщиком в налоговой отчетности. Начисленная — сумма налогов, подлежащая увеличению или уменьшению, определяемая налоговым органом в результате налоговой проверки (ст. 97 Налогового кодекса РК) [5].

Процедура ведения лицевого счета регламентируется Приказом Министра финансов РК от 27 февраля 2018 года № 306 [11].

Тем самым в лицевых счетах отображается полное движение по учету каждого налога, в том числе платежи о погашении налоговой задолженности, то есть в нем же следователь может проверить платежный документ о возмещении ущерба. Также не исключены факты манипуляции по учету налогов путем отзыва налоговой отчетности либо предоставлением дополнительных форм налоговой отчетности для уменьшения ранее исчисленных налогов, в результате чего ранее оплаченные налоги образуют положительное сальдо и могут покрыть сумму налогов, начисленных по результатам налоговой проверки.

В этой связи при принятии платежных документов о возмещении ущерба необходимо исследовать лицевые счета налогоплательщиков путем получения справки от налогового органа об отсутствии задолженности.

Например, органом досудебного расследования прекращено дело в отношении

подозреваемого «Ф» на основании примечания к статье 245 УК РК, поскольку он в рамках досудебного расследования в полном объеме погасил задолженность по налогам и пени с предоставлением подтверждающих платежных документов. В то же время, помимо платежных документов, органам уголовного преследования необходимо истребовать от налогового органа (потерпевшего) справку и лицевые счета, в которых отражаются сведения о поступлении налогов, пеней. Вследствие чего можно утверждать о полном заглаживании причиненного вреда [12, с. 60].

Наряду с указанными обстоятельствами, следует обратить внимание на проведение проверок, назначаемых в рамках досудебного расследования, по результатам которых уведомление выносится лишь после завершения производства по уголовному делу. Срок вынесения и вручения уведомления в таких случаях составляет не более пяти рабочих дней.

Таким образом, возмещенный ущерб в лицевых счетах налоговых органов будет списан лишь после получения постановления о прекращении уголовного дела. Однако факты зачета или возврата сумм возмещенного ущерба по уголовным делам не исключаются. Уголовное дело подлежит отмене, если будет обнаружен неправомерный возврат возмещенной суммы, а при обратном возмещении дело вновь подлежит прекращению, и этот процесс может продолжаться бесконечно. По такому сценарию уголовное дело никогда и не на какой стадии не найдет своего логического завершения.

Например, судом № 2 города Актобе Актыубинской области при рассмотрении дела № 1511-20-00-1/1006 в отношении К. Г. и К. А. по обвинению в совершении уголовных правонарушений, предусмотренных частью 2 статьи 233, частью 3 статьи 245 УК РК, в ходе судебного разбирательства, стороной защиты были представлены суду платежные поручения № 1156 от 30 июня 2021 года и № 1 162 от 2 июля 2021 года об оплате в бюджет на счет УГД по г. Актобе РГУ «Комитет казначейства МФ РК» денежных средств в счет погашения налоговой задолженности согласно акту налоговой проверки № 349 от 19 мая 2020 года в размере 571 600 684 тенге, а также пени на сумму 19 277 868 тенге [13].

В то же время эти средства числились на лицевых счетах как излишне уплаченная сумма и вследствие отсутствия вручения уведомления о результатах проверки не могли быть списаны, а для его списания требовалось постановление о прекращении дела, о чем представитель

налогового органа заявил в ходе судебного заседания. С целью недопущения случаев незаконного зачета или возврата сумм возмещенного ущерба по уголовному делу по ходатайству прокурора судом наложен арест на указанную сумму возмещения от 8 июля 2021 года, исполнение которого возложено на налоговый орган. На следующий день, то есть 9 июля 2021 года, судом принято решение о прекращении дела на основании статьи 35 части 1 пункта 12 УПК РК. По истечении 15 суток оно вступило в законную силу и лишь после этого в течение 5 рабочих дней вручено уведомление о результатах проверки, на основании чего списана сумма для погашения налоговой задолженности. В указанном случае денежные средства находились около одного месяца в рисковом положении, и это произошло в связи с наличием пробелов в законодательстве.

Возникновение института прекращения уголовного дела в случае добровольного возмещения ущерба. Уголовные дела по преступлениям в сфере экономики имели возможность прекращения при деятельном раскаянии либо примирения сторон по преступлениям небольшой или средней тяжести. Данная норма особо не мотивировала подозреваемого и его защитника на погашение ущерба. К тому же прекращенные дела на основании деятельного раскаяния либо примирения сторон отменялись прокурорами и направлялись в суд. Тем самым указанное основание является правом, а не обязанностью. В этой связи законодатель принял новые нормы, в том числе по категории тяжких преступлений, и обязал органы уголовного преследования и суд прекращать уголовное преследование в случае возмещения ущерба.

По аналогичным принятым поправкам в России В. Б. Шерстнев писал: «Наконец, в отечественном процессуальном механизме транзакции утратило актуальность ограничение по тяжести преступления: в круг преступлений, по которым могут прекращаться уголовные дела в порядке статьи 28.1 УПК РФ» [8, с. 139].

В отличие от уголовного и уголовно-процессуального кодексов России, где имеются специальные статьи (ст. 76.1 УК и ст. 28.1 УПК), регламентирующие порядок прекращения таких дел [14; 15], наш законодатель решил не отражать в отдельной статье, дополнив Закон отдельными примечаниями к определенным видам преступлений.

Изначально оно нашло свое отражение в прежнем Уголовном законе, предусматривающем ответственность за уклонение от уплаты

таможенных платежей и налогов согласно поправкам от 18 января 2011 года [16], текст которого позже перенесен в аналогичную норму нового Уголовного закона (ст. 236 ч. 1 УК РК) [17]. После чего в правоприменительной практике часто возникал вопрос о применении такой аналогичной нормы и по другим видам преступлений в сфере экономической деятельности.

Спустя шесть лет внесены аналогичные поправки от 3 июля 2017 года по другим преступлениям в сфере экономической деятельности, предусмотренными статьями 214, 219, 221 (ч. 1), 233, 235, 241, 244, 245 УК РК, согласно которым применяются они при условии совершения данного вида преступления впервые, а по статье 245 УК вдобавок должен отсутствовать квалифицирующий признак преступной группы [17].

Так, 21 января 2019 года из примечаний к статье 244 и 245 УК РК исключен текст «впервые» [17]. Тем самым вопросом освобождения от ответственности за налоговые преступления было уделено больше внимания, чем другим видам преступлений.

Если элементы классического юридического состава в виде деятельного раскаяния не исчезли, то можно сделать вывод, что они утратили главную проблему — признак обязательства, который предотвращает или затрудняет возмещение ущерба, причиненного преступлением, вместо прекращения уголовного преследования. Вместе с тем положение о первичности совершения лицом преступления утратило свое прежнее абсолютное, императивное юридическое значение [8, с. 139].

В связи с внесением вышеуказанных новшеств возникает резонный вопрос, не увлекаемся ли мы данным институтом и не создается ли у злоумышленников впечатление, что «можно совершать противоправные деяния, пока их не поймут с поличным». На наш взгляд, законодателем предусмотрены достаточные меры с указанием текста «впервые», а по налоговым преступлениям, помимо погашения ущерба, необходимо погасить пени, которые порой составляют до половины размера недоимки по налогам.

Освобождение от уголовной ответственности. Это отказ компетентных государственных органов применять меры уголовно-правового характера в отношении лица, совершившего преступление, реализуемый согласно нормам уголовного и уголовно-процессуального законодательства [18, с. 341].

Действительной основой для освобождения от уголовной ответственности является утрата

или значительное уменьшение общественной опасности деяния, а также лица, его совершившего, восполнение нарушенных прав [19, с. 110].

При добровольном заглаживании вреда уголовное дело полностью либо уголовное преследование в отношении отдельных лиц прекращается в порядке статьи 35 части 1 пункта 12 УПК РК. При этом должны быть установлены обстоятельства, подлежащие доказыванию, и не имеются ли для прекращения дела другие основания. Например, за недоказанностью или вследствие акта амнистии, либо за истечением срока давности.

Перед прекращением уголовного дела лицу, представляющему интересы налогового органа в качестве потерпевшего, разъясняются права и обязанности, истребуются необходимые сведения о подтверждении возмещения ущерба. При этом его согласие при наличии добровольной уплаты недоимки по налогам и пени не требуется. Также лицу, которое подлежит освобождению от ответственности, разъясняются права и обязанности, а также влекущие правовые последствия. Без его согласия дело не подлежит прекращению. Но, как показывает следственная и судебная практика, многие соглашаются. Однако, бывает исключение, когда подозреваемый не соглашается, так как сам факт неуплаты налогов не считается умышленным в виду допущения арифметической ошибки либо неправильной трактовки законодательства, а ущерб им возмещен во избежание налоговых санкций (приостановление расходных операций по банку, инкассовое распоряжение и т. д.), препятствующие осуществлению предпринимательской деятельности. При таком варианте уголовный процесс продолжается, а если для этого есть основания, то заканчивается вынесением обвинительного приговора. Законодательный порядок освобождения таких лиц от наказания либо уголовной ответственности не предусмотрен.

Вместе с тем, когда другие фигуранты по делу не установлены, само дело, за исключением прекращения преследования отдельных лиц, не подлежит прекращению. Но в то же время дело может быть прекращено в отношении всех соучастников преступления вне зависимости от того, кем ущерб был возмещен: одним из них либо третьим лицом.

Обязательства виновного лица возместить ущерб в будущем либо частичное погашение ущерба не являются основанием для его освобождения от уголовной ответственности согласно примечанию к статье 245 УК РК [2].

Наличие примечания к статье 245 УК РК не препятствует прекращению дела производством в силу положений статей 65, 67, 68 УК РК, поскольку в последнем случае заглаживается вред, нанесенный преступлением, а именно в виде налогов без учета пени.

Исходя из результатов исследования, представляется возможным сделать вывод о том, что государство принимает достаточные меры для защиты интересов субъектов предпринимательства в уголовном судопроизводстве. Вопрос о возмещаемой сумме ущерба определяется не только актом налоговой проверки, но и заключением судебно-экономической экспертизы. Порой заключением эксперта может быть снижена сумма доначисляемых налогов и пени, а также в перечень возмещения не входит административный штраф.

При этом мнения некоторых ученых заключаются в следующем: «виновные лица обязаны погасить недоимку в установленном размере в соответствии с вступившим в законную силу решением налогового органа» [20, с. 185].

С целью восполнения пробелов в налоговом законодательстве, препятствующих списанию суммы по добровольной уплате задолженности по налогам и пени, установленной результатами налоговой проверки, которая инициирована органами досудебного расследования, необходимо внести новый абзац 2 пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса РК с изложением в следующей редакции: «При уплате начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также пени вне зависимости от завершения уголовного дела, уведомление о результатах проверки выносится и вручается налогоплательщику в течение трех рабочих дней со дня обращения органа, ведущего уголовный процесс, либо налогоплательщика».

Список источников

1. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Казахстан от 4 июля 2014 года № 231-V ЗПК. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000231> (дата обращения: 12.03.2023).
2. О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности: нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P200000003S> (дата обращения: 12.03.2023).
3. Гладких С. Н. Проблемы расследования налоговых преступлений: дис. ... канд. юрид. наук. Москва: РГБ, 2006. 179 с.

4. Bull J., Watson J. Statistical evidence and the problem of robust litigation. *Rand Journal of Economics*. 2019. № 50 (4). Pp. 974—1003.
5. О налогах и других обязательных платежах в бюджет. Налоговый кодекс: Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗПК. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120> (дата обращения: 12.03.2023).
6. Конституция Республики Казахстан. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000/> (дата обращения: 12.03.2023).
7. Постановление надзорной судебной коллегии по уголовным делам Верховного Суда РК от 13 июля 2010 года дело № 4У-3241/2010. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/documentList.xhtml/> (дата обращения: 12.03.2023).
8. Шерстнев В. Б. Прекращение уголовного преследования в связи с полным возмещением ущерба // Вестник Санкт-Петербургского университета МВД России. 2020. № 1 (85). С. 136—143. <https://doi.org/10.35750/2071-8284-2020-1-136-143>.
9. Алаев Р. С. Освобождение от уголовной ответственности в связи с полным возмещением ущерба от налогового преступления // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2020. № 3 (51). С. 156—160. <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2020-3-156-160>.
10. Cullen J., Turner N., Washington E. Political alignment, attitudes toward government, and tax evasion. *American Economic Journal-Economic Policy*. 2021. № 13 (3). Pp. 135—166. <https://doi.org/10.1257/pol.20190409>.
11. Об утверждении Правил ведения лицевых счетов: приказ Министра финансов Республики Казахстан от 27 февраля 2018 года № 306. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1800016601/> (дата обращения: 12.03.2023).
12. Иванов Д. А. Актуальные вопросы обеспечения возмещения имущественного вреда, причиненного экономическими преступлениями // Мировая экономика: проблемы безопасности. 2019. № 1. С. 58—61.
13. Постановление суда № 2 города Актюбе Актюбинской области от 9 июля 2021 года дело № 1511-20-00-1/1006. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/documentList.xhtml> (дата обращения: 12.03.2023).
14. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ. URL: <https://base.garant.ru/10108000/> (дата обращения: 12.03.2023).
15. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 года № 174-ФЗ. URL: <https://base.garant.ru/1215178> (дата обращения: 12.03.2023).
16. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 16 июля 1997 года № 167. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K970000167> (дата обращения: 12.03.2023).
17. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V ЗПК. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226> (дата обращения: 12.03.2023).
18. Уголовное право Республики Казахстан. Общая часть: учебник / отв. ред. И. И. Рогов и К. Ж. Балтабаев. Алматы: Жеті Жарғы, 2016. 448 с.
19. Карипова А. Т., Омаров Е. А., Шоткин Б. Ж. Освобождение от уголовной ответственности в связи с примирением и взыскание процессуальных издержек: состояние и проблемы // Вестник Института законодательства Республики Казахстан. 2018. № 4 (53). С. 107—116.
20. Алаев Р. С. Прекращение уголовного преследования обвиняемых в совершении преступлений, предусмотренных статьями 199, 199 2 УК РФ, в связи с амнистией // Юридическая наука и практика: Вестник Нижегородской академии МВД России. 2014. № 1 (25). С. 182—186.

References

1. Criminal Procedure Code of the Republic of Kazakhstan no. 231-V of July 4, 2014. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000231> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)
2. Regulatory Resolution of the Supreme Court of the Republic of Kazakhstan no. 3 of January 24, 2020 on some issues of application of legislation by courts in cases of criminal offenses in the field of economic activity. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P200000003S> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)
3. Gladkih S. N. Problems of investigation of tax crimes. Dissertation... candidate of legal sciences. Moscow, 2006. 179 p. (In Russ.)
4. Bull J., Watson J. Statistical evidence and the problem of robust litigation. *Rand Journal of Economics*, 2019, no. 50 (4), pp. 974—1003. <https://doi.org/10.1111/1756-2171.12302>.
5. Code of the Republic of Kazakhstan no. 120-VI of December 25, 2017 on Taxes and other obligatory payments to the budget (Tax Code). URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)
6. Constitution of the Republic of Kazakhstan. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000/> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)
7. Resolution of the Supervisory Judicial Board for Criminal Cases of the Supreme Court of the Republic of Kazakhstan of July 13, 2010 case no. 4U-3241/2010. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/documentList.xhtml> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)
8. Sherstnev V. B. Termination of criminal prosecution for full reparation. *Vestnik of St. Petersburg University of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2020, no. 1 (85), pp. 136—143. (In Russ.). URL: <https://doi.org/10.35750/2071-8284-2020-1-136-143>.
9. Alaev R. S. Exemption from criminal liability in connection with full compensation for damage from a tax crime. *Legal science and practice: Journal of Nizhny*

Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia, 2020, no. 3 (51), pp. 156—160. (In Russ.). URL: <https://doi.org/10.36511/2078-5356-2020-3-156-160>.

10. Cullen J., Turner N., Washington E. Political alignment, attitudes toward government, and tax evasion. *American Economic Journal-Economic Policy*, 2021, 13 (3), pp. 135—166. URL: <https://doi.org/10.1257/pol.20190409>.

11. Approval of the Rules for maintaining personal accounts: order of the Minister of Finance of the Republic of Kazakhstan no. 306 of February 27, 2018. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V1800016601/> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

12. Ivanov D. A. Topical Issues of Compensation For Property Damage Caused by Economic Crimes. *World economy: security problems*, 2019, no. 1, pp. 58—61. (In Russ.)

13. Court Decision no. 2 of Aktobe city of Aktobe region of July 9, 2021, case no. 1511-20-00-1/1006. URL: <https://office.sud.kz/lawsuit/documentList.xhtml> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

14. Criminal Code of the Russian Federation no. 63 of June 13, 1996. URL: <https://base.garant.ru/10108000/> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

15. Criminal Procedure Code of the Russian Federation no. 174 of December 12, 2001. URL: <https://base.garant.ru/1215178> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

16. Criminal Code of the Republic of Kazakhstan no. 167 of July 16, 1997. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K970000167> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

17. Criminal Code of the Republic of Kazakhstan no. 226-V of July 3, 2014. URL: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226> (accessed 12.03.2023). (In Russ.)

18. Criminal law of the Republic of Kazakhstan. General part: Textbook / ed. by I. I. Rogov and K. Zh. Baltabaev. Almaty: Zheti Zhargy Publ., 2016. 448 p. (In Russ.)

19. Karipova A. T., Omarov E. A., Shotkin B. Zh. Exemption from criminal liability in connection with reconciliation and recovery of procedural costs: status and problems. *Bulletin of the Institute of Legislation and Legal Information of the Republic of Kazakhstan*, 2018, no. 4 (53), pp. 107—116. (In Russ.)

20. Alaev R. S. Terminating criminal prosecutions of the accused in the crimes under articles 199, 199.2 of the Criminal Code, in connection with amnesty. *Legal science and practice: Journal of Nizhny Novgorod Academy of the Ministry of Internal Affairs of Russia*, 2014, no. 1 (25), pp. 182—186. (In Russ.)

Статья поступила в редакцию 01.02.2023; одобрена после рецензирования 25.05.2023; принята к публикации 05.06.2023.

The article was submitted 01.02.2023; approved after reviewing 25.05.2023; accepted for publication 05.06.2023.