УГОЛОВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ БОРЬБЫ С НАЛОГОВЫМИ ПРЕСТУПЛЕНИЯМИ В ГЕРМАНИИ

СЕДЕЛКИНА Виктория Валериевна, старший следователь Южского межрайонного следственного отдела следственного управления Следственного комитета Российской Федерации по Ивановской области, аспирант Московской академии Следственного комитета Российской Федерации

153002, Россия, г. Иваново, ул. Жиделева, 5

E-mail: vvvita@mail.ru

Статья посвящена вопросам расследования уголовных дел о налоговых преступлениях в Германии. Автором проанализированы такие источники права Германии, как уголовный, уголовно-процессуальный и налоговый кодексы. В ходе изучения немецкого законодательства установлено, что наказуемость налоговых правонарушений, особенности процесса по делам о налоговых преступлениях определяются специальными нормами, содержащимися не в уголовном и уголовно-процессуальном кодексах, а в Налоговом кодексе Германии. Рассматриваются вопросы квалификации налоговых преступлений. Отражены особенности расследования уголовных дел о преступной неуплате налогов. Так, финансовые органы вправе проводить предварительное расследование по делам о налоговых преступлениях. Если расследование проводит иной орган, налоговый орган вправе участвовать в следственных действиях. Орган, осуществляющий расследование, обязан уведомить финансовый орган о направлении обвинительного заключения в суд, а если рассматривается вопрос о прекращении уголовного разбирательства, прокуратура должна заслушать по данному вопросу мнение компетентного финансового органа. В статье приводятся данные, касающиеся деятельности финансовых органов по борьбе с налоговой преступностью, возмещения причиненного ущерба, применения института прекращения производства при выполнении обязанностей и указаний и прекращения уголовного преследования в особых случаях — в связи с уплатой налогов, процентов и компенсации, определяемой в процентном соотношении к сумме неуплаченных налогов. Сравниваются результаты такой работы фискальных органов Германии с результатами деятельности Следственного комитета Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговые преступления, Налоговый кодекс Германии, финансовые органы, прекращение уголовного преследования в связи с уплатой налогов.

CRIMINAL PROCEDURAL FEATURES OF THE STRUGGLE WITH TAX CRIMES IN GERMANY

V. V. SEDELKINA, senior investigator of the Yuzha district investigative unit of the Investigative department of the Investigative Committee of Russia for the Ivanovo region, postgraduate student at the Moscow academy of the Investigative Committee of Russia
5, Zhidelev st., Ivanovo, Russia, 153002
E-mail: vvvita@mail.ru

The article is devoted to the investigation of criminal cases on tax crimes in Germany. The author analyzed the sources of German law, such as criminal, criminal procedure and tax codes. In the course of studying German legislation it was established that the punishability of tax offenses, the specifics of the process of tax crimes cases are determined by special norms that are not contained in the criminal and criminal procedural codes, but in the Tax Code of Germany. Also, the issues of qualification of tax crimes are considered. The article reflects the specifics of the investigation of criminal cases on criminal tax evasion. Thus, fiscal authorities are entitled to conduct preliminary investigations on tax crimes. In case if the investigation was conducted by another body, the tax authority has the right to participate in the investigative actions. . In addition, the investigating authority is obliged to notify the financial authority of the indictment to the court, and if the termination of the criminal proceedings is under consideration, the Prosecutor's office has to take into account the opinion of the competent financial authority on the matter. The article provides statistical data on the activities of financial authorities in the fight against tax crime, compensation for damage, termination of procedures in case of performing duties and instructions and the termination of criminal prosecution in special cases in connection with the payment of taxes, interest and compensation, determined as a percentage of the amount of unpaid taxes. The results of such work of the German fiscal authorities are compared with the results of the Investigative Committee of the Russian Federation.

Keywords: tax crimes, German Tax Code, financial authorities, the termination of criminal prosecution in connection with the payment of taxes.

DOI: 10.12737/art.2019.2.13

В настоящее время в юридической науке все больше внимания уделяется изучению права зарубежных стран, проводятся сравнительно-правовые исследования. Изучение досудебного производ-

ства по уголовным делам о налоговых преступлениях в России также следует проводить в сравнении с зарубежным законодательством с целью поиска наиболее оптимальных путей решения проблемных вопросов.

В последние годы проведены компаративистские исследования уголовного законодательства по вопросам ответственности за налоговые преступления¹, освобождения от уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности². Однако комплексных исследований, посвященных анализу зарубежного законодательства, отражающего уголовно-процессуальные особенности расследования уголовных дел о налоговых преступлениях, не проводилось. Учитывая, что налоговые преступления из экономических преступлений приносят самый большой урон экономикам государств, правительства разных стран ищут различные способы борьбы с ними, а пути решения вопросов возмещения вреда от преступной неуплаты налогов стали столь актуальны в последнее десятилетие.

В связи с этим в данной статье нами исследовано законодательство Федеративной Республики Германия в области борьбы с налоговой преступностью³. Правовые системы Германии и России относятся к романо-германской правовой семье, соответственно, опыт Германии вполне может быть применен и в законодательстве России.

Общий порядок уголовного преследования в ФРГ определен в Уголовно-процессуальном кодексе ФРГ (Strafprozeßordnung — StPO)⁴ (далее — УПК ФРГ).

¹ См., например: *Васильев В. В.* Ответственность за налоговые преступления в Скандинавских странах (сравнительно-правовой анализ): дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2007; *Бакаев А. В.* Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д., 2008.

² См., например: *Хачатрян А. К.* Освобождение от уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015; *Власенко В. В.* Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014.

³ Ранее автором проведено исследование законодательства Республики Беларусь по вопросам борьбы с налоговой преступностью. См.: *Седелкина В. В.* Досудебное производство по уголовным делам о налоговых преступлениях: анализ законодательства Беларуси и России // *Международное уголовное право и международная юстиция*. 2018. № 5. С. 12—15.

⁴ URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/stpo/StPO.pdf> (дата обращения: 14.04.2018). УПК ФРГ основан на Императорском уголовно-процессуальном кодексе от 1 февраля 1877 г. В 1950 г. был принят Закон «О восстановлении единства права в области судопроизводства, гражданского и уголовного судопроизводства, налогового права», в связи с чем на территории ФРГ был введен в действие УПК в ред. 1950 г. В 1964, 1974, 1987 гг. проводились реформы уголовно-процессуального законодательства, в результате которых в УПК ФРГ вносились существенные изменения и издавались новые редакции Кодекса (см.: Федеративная Республика Германия: Уголовно-

Уголовный кодекс ФРГ (Strafgesetzbuch — StGB)⁵ (далее — УК ФРГ) не знает составов налоговых преступлений. Ответственность за налоговые преступления предусмотрена в Налоговом кодексе ФРГ (Abgabenordnung — AO)⁶ (далее — НК ФРГ), в котором, кроме того, содержатся и некоторые особенности уголовного судопроизводства по указанной категории дел.

Итак, наказуемость налоговых правонарушений, особенности процесса по делам о налоговых преступлениях определяются специальными нормами, содержащимися в Налоговом кодексе Германии. Проблему возможной конкуренции уголовно-правовых и уголовно-процессуальных норм Налогового кодекса и УК и УПК ФРГ законодатель разрешает в абз. 2 § 369 и абз. 1 § 385 НК ФРГ, «исходя из принципа “lex specialis derogat lex generalis”, т. е. преимущественное применение имеет специальная норма Налогового кодекса»⁷.

Ответственность за уклонение от уплаты налогов (Steuerhinterziehung) предусмотрена ст. 370 НК ФРГ. Преступная неуплата налогов наказывается тюремным заключением на срок до пяти лет или штрафом и предполагает уменьшение налогов или получение для себя или других лиц необоснованной налоговой выгоды путем:

предоставления налоговым органам неверной или недостоверной информации, касающейся вопросов, имеющих существенное значение для налогообложения; или

умышленного непредоставления налоговым органам фактов, имеющих существенное значение для налогообложения; или

неприменения знаков уплаты пошлины или налоговых штампов.

В особо тяжелых случаях предусмотрено наказание в виде тюремного заключения от шести месяцев до 10 лет. К таким случаям относятся: 1) значительное занижение налогов или необоснованное получение льгот; 2) совершение преступления с использованием своего служебного положения или полномочий должностного лица; 3) совершение преступления путем использования помощи должностного лица либо чиновника Европейского Союза, которые злоупотребляют своими полномочиями должностного лица или служащего; 4) продолжение использования поддельных документов, предоставляющих на-

процессуальный кодекс / пер. с нем. и предисл. *Б. А. Филимонова*. М., 1994. С. 3—9).

⁵ Принят 15 мая 1871 г. URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/stgb/index.html> (дата обращения: 30.08.2018).

⁶ Принят 16 марта 1976 г. URL: http://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/index.html (дата обращения: 30.08.2018).

⁷ *Васкевич К.* Правовое регулирование ответственности за нарушения налогового законодательства в ФРГ // *Государственная служба*. 2015. № 2. С. 97.

логовые льготы либо уменьшающих налоговое бремя; 5) совершение преступления участником группы лиц, организованной с целью неоднократного совершения противоправных деяний в сфере налогообложения; 6) совершение преступления путем использования сторонней компании (с местонахождением или управлением на территории страны, не являющейся членом Европейского Союза или Европейской ассоциации свободной торговли) для сокрытия имеющих значение для налогообложения сведений с целью уменьшения налогового бремени либо необоснованного получения налоговых льгот.

Кроме того, к налоговым преступлениям НК ФРГ относят: контрабанду товаров (§ 372), нарушение таможенных правил, совершаемое группой лиц, на профессиональной основе, с применением насилия (§ 373); сокрытие доходов от налогообложения (§ 374).

Уголовное преследование за налоговые правонарушения начинается в общем порядке, в случае принятия финансовым органом, полицией, прокурором, должностными лицами данных органов, уголовным судьей мер, направленных на привлечение к уголовной ответственности кого-либо за налоговое правонарушение (§ 397 НК ФРГ). В литературе указывается, что данное определение возбуждения уголовного дела характерно для всего уголовного процесса Германии, хоть и содержится в Налоговом, а не в Уголовно-процессуальном кодексе⁸.

Прокуратура осуществляет исключительно уголовное преследование. Однако уголовное преследование по налоговому преступлению вправе осуществлять и финансовые органы. В соответствии с абз. 1 § 386 НК ФРГ к финансовым органам относятся Главное таможенное управление (Hauptzollamt), Федеральное налогово-финансовое управление (Finanzamt), Федеральная налоговая служба (Bundeszentralamt für Steuern) и Ведомство по выплате пособий семьям (Familienkasse). В этом случае должностные лица финансовых органов имеют те же права и обязанности, которыми наделены следователи прокуратуры в соответствии с положениями Уголовно-процессуального законодательства (§ 399 НК ФРГ), а должностные лица таможенной и налоговой розыскной полиции обладают предусмотренными УПК ФРГ полномочиями сотрудников полиции (§ 404 НК ФРГ). Однако если выдается ордер на арест или приказ о помещении в медицинское учреждение на принудительное лечение, то осуществлять преследование в судебном порядке вправе только прокурор (§ 386 НК ФРГ).

Отметим, что в случае если расследование уголовного дела о преступлении, связанном с налогом

ми, осуществляется прокуратурой либо полицией, то компетентный финансовый орган не остается в стороне, а наделяется определенными процессуальными правами. Так, он имеет право присутствовать при проведении расследования с уведомлением о времени и месте производства следственных действий. Стоит отметить, что такое участие представителя финансового органа не носит пассивный, формальный характер: при проведении следственных действий представитель финансового органа вправе задавать вопросы обвиняемым, свидетелям, экспертам. Кроме того, финансовый орган вправе присутствовать в судебных заседаниях, в которых разрешено присутствие прокурора, например при допросе обвиняемого, свидетеля или защитника судьей, при изучении вещественных доказательств (§ 168с, 168d УПК ФРГ). Указанное свидетельствует, что фактически сотрудники финансовых органов, участвуя таким образом в предварительном расследовании, могут направлять следствие в нужном направлении. Орган, осуществляющий расследование, обязан уведомить финансовый орган о направлении обвинительного заключения в суд и заявлении о назначении штрафа, а в случае если рассматривается вопрос о прекращении уголовного разбирательства, прокуратура должна заслушать по данному вопросу мнение компетентного финансового органа (§ 403 НК ФРГ).

Таким образом, финансовый орган наделен значительными полномочиями в ходе досудебного производства по уголовным делам о налоговых преступлениях, его должностные лица либо сами осуществляют уголовное преследование, либо наделены правом присутствовать при производстве наиболее важных следственных действий, а также их мнение учитывается при решении вопроса о прекращении уголовного разбирательства.

В Российской Федерации налоговый орган не наделен полномочиями по расследованию уголовных дел. В данной части видится более логичным российское законодательство, согласно которому расследование налоговых преступлений осуществляется не различными органами, а одним — Следственным комитетом РФ, хотя ранее существовавший орган — налоговая полиция — вполне успешно справлялся с такой обязанностью. Кроме того, учитывая, что налоговые преступления очень специфичны, «заточенность» сотрудников налоговой полиции фактически на одной категории уголовных дел вполне была оправдана.

В России налоговый орган лишь уведомляется о принятых по уголовному делу решениях в случае возбуждения дела из материалов налоговых проверок, однако не наделен правом участия в каких-либо следственных действиях. Более того, никоим образом не принимает участие в предварительном расследовании и судебном разбирательстве в случае выявления преступления органами полиции. Отсутствие

⁸ См.: Головенков П., Спица Н. Уголовно-процессуальный кодекс Федеративной Республики Германия — Strafprozessordnung (StPO): науч.-практ. комментарий и перевод текста закона. М., 2012. С. 41.

таких полномочий не видится критичным. При необходимости сотрудник налогового органа допрашивается следователем для разъяснения налогового законодательства, выявленных нарушений, что является вполне достаточным.

Рассмотрим случаи прекращения уголовного преследования по законодательству Германии.

Так, в УК ФРГ имеется норма — § 46а, предоставляющая право суду смягчить наказание в соответствии с абз. 1 § 49 либо воздержаться от наказания, если исполнитель подлежит наказанию в виде лишения свободы на срок до одного года или денежному штрафу размером до 360 дневных ставок, в случае если: 1) стремясь достичь соглашения с потерпевшим, исполнитель возмещает полностью или в значительной части вред, причиненный своим деянием, или серьезно стремится возместить такой вред; 2) даже если возмещение ущерба потребовало от него значительных личных затрат или личного отказа от чего-либо, он возмещает потерпевшему ущерб полностью или большую его часть. «Хотя в самом уголовном законе речь идет, если проводить параллели с российским правом, об освобождении от наказания, то уголовно-процессуальный закон допускает... освобождение от уголовной ответственности»⁹. Так, при наличии предпосылок, при которых суд мог бы воздержаться от наказания, прокуратура может с согласия суда отказаться от предъявления публичного обвинения, а если обвинение уже предъявлено, суд с согласия обвиняемого и прокуратуры может прекратить судебное производство (§ 153b УПК ФРГ). Есть в УПК еще одна норма — § 153а «Прекращение производства при выполнении обязанностей и указаний», согласно которой «с согласия суда, к подсудности которого относится открытие основного судебного производства, и обвиняемого прокуратура может при условии, что предметом производства является уголовный проступок, временно отказаться от предъявления публичного обвинения и одновременно возложить на обвиняемого обязанности или дать ему указания, если они пригодны для того, чтобы устранить общественный интерес в уголовном преследовании, и тяжесть вины этому не противоречит. В качестве обязанностей или указаний могут назначаться, в частности: 1. совершение определенных действий для возмещения ущерба, причиненного содеянным, 2. выплата денежной суммы в пользу благотворительной организации или в государственный бюджет, 3. совершение иных общественно-полезных действий... Для исполнения обязанностей и указаний обвиняемым прокуратура устанавливает срок, который не должен превышать шесть месяцев в случаях, предусмотренных в предложении 2 (№ 1—3)... Прокуратура может позже отменить обязанности и указания и один раз продлить срок на три месяца; с со-

гласия обвиняемого она может позже назначать и изменять обязанности и указания. Если обвиняемый выполняет обязанности и указания, деяние не может больше преследоваться как уголовный проступок»¹⁰ (отметим, что к уголовным проступкам УК ФРГ относит деяния, наказываемые лишением свободы на срок до одного года или менее строгим наказанием (§ 12)). Если же обвинение уже предъявлено, то суд может с согласия прокурора и обвиняемого временно прекратить производство по окончании судебного разбирательства и одновременно возложить соответствующие обязанности или дать указания. При этом срок исковой давности на период исполнения обязанностей и указаний приостанавливается. Это условие не позволит обвиняемому избежать уголовной ответственности в случае невыполнения возложенных на него обязанностей и указаний.

Таким образом, ни УК, ни УПК Германии не содержат специальных норм, определяющих условия и порядок освобождения от наказания за совершение налоговых преступлений. Однако НК ФРГ содержит специальные процессуальные нормы, применяемые при производстве по делам об уклонении от уплаты налогов, в том числе в нем содержатся нормы, предусматривающие возможность прекращения уголовного преследования по такой категории дел на стадии следствия в связи с незначительностью деяния. Так, в соответствии с § 398 НК ФРГ прокуратура даже без согласия суда, ответственного за открытие основного производства, вправе отказаться от уголовного преследования за уклонение от уплаты налогов в случае незначительного сокращения налогов либо получения незначительных налоговых льгот, если вина исполнителя является незначительной и отсутствует публичный интерес к преследованию. Эта норма НК ФРГ в целом аналогична норме, содержащейся в § 153 УПК ФРГ, предусматривающей отказ от уголовного преследования в связи с незначительностью уголовного проступка.

Кроме того, имеется еще одно специальное основание прекращения уголовного преследования по указанной категории дел. Так, § 398а НК ФРГ предусматривает отказ от преследования в особых случаях. Для прекращения преследования лицо, совершившее налоговое преступление, должно сообщить в налоговый орган о совершенном правонарушении путем внесения соответствующих исправлений в предоставленную им недостоверную либо неполную информацию либо путем предоставления ранее не сообщенной информации, за последние 10 лет (в Германии такое действие получило название «самораскрытие»). При этом лицо обязано:

в течение установленного ему разумного срока уплатить проценты, определенные в соответствии с положениями НК ФРГ (§ 235 и § 233а);

⁹ Хачатрян А. К. Указ. соч. С. 67.

¹⁰ Головенков П., Стица Н. Указ. соч. С. 227.

выплатить денежную сумму (компенсацию) в пользу государственного казначейства в следующих размерах: 10% неуплаченного налога, если сумма сокрытого налога не превышает 100 тыс. евро; 15% неуплаченного налога, если сумма сокрытого налога свыше 100 тыс. евро, но не более 1 млн евро; 20% неуплаченного налога, если сумма сокрытого налога превышает 1 млн евро.

Такая «налоговая амнистия» предполагает освобождение от наказания только в том случае, если о совершенном налоговом правонарушении не было известно органам государственной власти. Так, в абз. 2 § 371 НК ФРГ указано, что лицо не подлежит освобождению от наказания, если:

- 1) лицу известно:
 - а) о проведении внешнего аудита в порядке § 196 НК ФРГ;
 - б) о начале уголовного или административного разбирательства;
 - с) о назначении должностного лица финансового органа с целью проведения налоговой проверки;
 - д) о назначении должностного лица с целью проведения проверки по факту налогового правонарушения;
 - е) о начале проверки должностным лицом финансового органа по налогу с продаж в соответствии с § 27b Закона о налоге с продаж, по результатам проведенной проверки в соответствии с § 42g Закона о подоходном налоге либо иными налоговыми нормами;
- 2) одно из налоговых правонарушений на момент внесения исправления, дополнения обнаружено соответствующими государственными органами полностью или частично, и лицо, совершившее преступление, знало об этом или должно было знать;
- 3) сумма неуплаченного налога или полученной налоговой выгоды превышает 25 тыс. евро за одно нарушение;
- 4) в особо тяжелых случаях уклонения от уплаты налогов (так называемые квалифицированные составы преступления), предусмотренных положениями 2—6 абз. 3 § 370 НК ФРГ.

В случае если после прекращения уголовного преследования финансовому органу станет известно о том, что лицом в рамках добровольного сообщения представлены неполные или неточные сведения, уголовное преследование подлежит возобновлению. При этом уплаченная денежная компенсация возвращению не подлежит, но может быть засчитана судом в сумму наказания, назначенного за уклонение от уплаты налогов.

Отметим, что до 1 января 2015 г. условия прекращения уголовного преследования были более «выгодны» для налоговых преступников. Так, отсутствовала прогрессивная шкала денежной компенсации: для прекращения уголовного преследования необходимо было уплатить денежную сумму в размере

5% неуплаченного налога вне зависимости от суммы сокрытых налогов или полученных льгот. Кроме того, разграничение преступления и налогового правонарушения определялось в 50 тыс. евро, сейчас в 25 тыс. евро. Также появилось условие: в случае если налоговому органу становится известно о том, что раскрытие информации было неполным, уголовное дело возобновляется, а уплаченная компенсация не подлежит возвращению.

Такие изменения вызывали определенные споры. Доктор права Й. Буркхард отмечает, что при самораскрытии и так приходится уплачивать большие суммы пени, в связи с чем стоит вопрос о конституционности дополнительной компенсации, которую понесет лицо, раскрывшее информацию о неуплаченных налогах, хотя, конечно, законодательный орган в принципе свободен в том, на каких условиях он будет предоставлять освобождение от наказания. Однако в связи с изменениями в § 398a НК ФРГ, установившими прогрессивную шкалу денежной компенсации, Й. Буркхард считает, что вопрос не столько в конституционности компенсации как таковой, а в том, насколько объективно оправдано установление разных процентов дополнительной компенсации государству в зависимости от суммы неуплаченных налогов, отмечая, что установление порогов по компенсациям является необоснованным преимуществом одних налогоплательщиков перед другими¹¹.

Отметим, что работа финансовых органов Германии является довольно результативной. Так, в 2015 г. расследовано 83 307 уголовных дел, из них в порядке § 398a НК ФРГ прекращено 863 дела (при этом уплачено 12,6 млн евро), а в порядке § 153a УПК ФРГ — 7 262 дела (уплачено 54,3 млн евро). Из 41 172 дел, предусматривающих различную налоговую ответственность, по 25 222 делам сумма неуплаченного налога была менее 25 тыс. евро, и соответственно деяние не подлежало квалификации как преступление. Из 15 265 уголовных дел, рассмотренных прокуратурой и судом, еще прекращено 218 дел в порядке § 398a НК ФРГ (уплачено 9,04 млн евро) и 1 663 дела в порядке § 153a УПК ФРГ (уплачено 49,5 млн евро)¹².

Если сравнивать указанные данные с показателями работы Следственного комитета РФ, то можно заметить, что разница колоссальная. Так, в 2015 г. в производстве органов СК России находилось лишь

¹¹ См.: Burkhard J. Verschärfung der Selbstanzeige nach § 371 AO. URL: https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/verschaeferung-der-selbstanzeige/-beispiel-zu-einem-grossfall-selbstanzeige_168_271188.html (дата обращения: 25.09.2018).

¹² URL: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2016/11/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-6-Verfolgung-Steuerstraftaten-und-Steuerordnungswidrigkeiten-2015.html> (дата обращения: 03.09.2018).

4 568 уголовных дел о налоговых преступлениях¹³, окончено 2 488 уголовных дел, из них 1032 дела направлено прокурору с обвинительным заключением. По ч. 1 и ч. 3 ст. 28¹ УПК РФ органами СК России прекращено 505 и 3 уголовных дела соответственно. Сумма возмещенного ущерба составила 14,9 млрд руб. (около 20,7 млн евро), или 35% из 41,7 млрд руб. причиненного ущерба, наложен арест на имущество в сумме 4,6 млрд руб. (11,1% от суммы причиненного ущерба).

Таким образом, изучив законодательство Германии, можно выделить следующие особенности: институт юридической ответственности за налоговые правонарушения (преступления, административные правонарушения) закреплен не в многочисленных нормативных актах, а в одном — Налоговом кодексе; в НК ФРГ также определены процессуальные особенности расследования налоговых преступле-

ний, указаны органы, имеющие право осуществлять производство по уголовным делам, к которым относятся в том числе и финансовые органы. В случае если уголовное преследование осуществляет не финансовый орган, он наделяется значительными полномочиями при производстве следственных действий, принятии итоговых решений по делу. Кроме того, законодательство Германии предусматривает особое основание для прекращения уголовного преследования в случае добровольного сообщения о налоговом правонарушении, уплаты соответствующих недоимки, процентов и денежной компенсации. Обвиняемому для выполнения этих обязательств предоставляется значительное время — шесть месяцев; этот срок может быть продлен еще на три месяца. В борьбе за повышение собираемости налогов данная мера является вполне приемлемой, она направлена на усиление заинтересованности обвиняемого в погашении ущерба бюджетной системе в полном объеме и вполне может быть применена в России.

¹³ Такая большая разница в количестве возбужденных уголовных дел свидетельствует о высокой латентности налоговых преступлений в России.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- Burkhard J. Verschärfung der Selbstanzeige nach § 371 AO. URL: https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/verschaeerfung-der-selbstanzeige/beispiel-zu-einem-grossfall-selbstanzeige_168_271188.html (дата обращения: 25.09.2018).
- Бакаев А. В. Налоговые преступления: историко-сравнительный и уголовно-правовой анализ: дис. ... канд. юрид. наук. Ростов н/Д., 2008.
- Васильев В. В. Ответственность за налоговые преступления в Скандинавских странах (сравнительно-правовой анализ): дис. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2007.
- Васкевич К. Правовое регулирование ответственности за нарушения налогового законодательства в ФРГ // Государственная служба. 2015. № 2.
- Власенко В. В. Освобождение от уголовной ответственности по делам о преступлениях в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2014.
- Головенков П., Спица Н. Уголовно-процессуальный кодекс Федеративной Республики Германия — Strafprozessordnung (StPO): науч.-практ. комментарий и перевод текста закона. М., 2012.
- Седелкина В. В. Досудебное производство по уголовным делам о налоговых преступлениях: анализ законодательства Беларуси и России // Международное уголовное право и международная юстиция. 2018. № 5.
- Федеративная Республика Германия: Уголовно-процессуальный кодекс / пер. с нем. и предисл. Б. А. Филимонова. М., 1994.
- Хачатрян А. К. Освобождение от уголовной ответственности за преступления в сфере экономической деятельности: дис. ... канд. юрид. наук. М., 2015.

REFERENCES

- Bakaev A. V. Nalogovye prestupleniya: istoriko-sravnitelnyy i ugovolno-pravovoy analiz [Tax crimes: a historical-comparative and criminal law analysis]. Cand. diss. Rostov-on-Don, 2008. 204 p.
- Burkhard J. Verschärfung der Selbstanzeige nach § 371 AO. Available at: https://www.haufe.de/steuern/gesetzgebung-politik/verschaeerfung-der-selbstanzeige/beispiel-zu-einem-grossfall-selbstanzeige_168_271188.html (accessed 25.09.2018).
- Federativnaya Respublika Germaniya: Ugolovno-protsessualnyy kodeks [Federal Republic of Germany: Code of Criminal Procedure]. Translated by B. A. Filimonov. Moscow, 1994. 204 p.
- Golovenkov P., Spitsa N. Ugolovno-protsessualnyy kodeks Federativnoy Respubliki Germaniya [Criminal Procedure Code of the Federal Republic of Germany] — Strafprozessordnung (StPO): nauchno-prakticheskiy kommentariy i perevod teksta zakona. Moscow, 2012. 408 p.
- Khachatryan A. K. Osvobozhdenie ot ugovolnoy otvetstvennosti za prestupleniya v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti [Exemption from criminal liability for crimes in the sphere of economic activity]. Cand. diss. Moscow, 2015. 168 p.
- Sedelkina V. V. Dosudebnoe proizvodstvo po ugovolnym delam o nalogovykh prestupleniyakh: analiz zakonodatel'stva Belarusi i Rossii [Pre-trial criminal proceedings on tax crimes: analysis of the legislation of Belarus and Russia]. *Mezhdunarodnoye ugovolnoye pravo i mezhdunarodnaya yustitsiya*, 2018, no. 5, pp. 12—15.
- Vasilev V. V. Otvetstvennost za nalogovye prestupleniya v Skandinavskikh stranakh (sravnitel'no-pravovoy analiz) [Responsibility for tax crimes in the Scandinavian countries (comparative legal analysis)]. Cand. diss. Nizhny Novgorod, 2007. 194 p.
- Vaskevich K. Pravovoe regulirovanie otvetstvennosti za narusheniya nalogovogo zakonodatel'stva v FRG [Legal regulation of liability for violations of tax laws in Germany]. *Gosudarstvennaya sluzhba*, 2015, no. 2, pp. 96—99.
- Vlasenko V. V. Osvobozhdenie ot ugovolnoy otvetstvennosti po delam o prestupleniyakh v sfere ekonomicheskoy deyatel'nosti [Exemption from criminal liability in cases of crimes in the sphere of economic activity]. Cand. diss. Moscow, 2014. 238 p.