

АКАДЕМИЯ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ  
ПРИ ГЕНЕРАЛЬНОЙ ПРОКУРАТУРЕ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

КАСЫМОВА АСЕМ ЕРКИНОВНА

Теоретические и практические проблемы привлечения к юридической  
ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных  
платежей

Диссертация на соискание степени  
магистр национальной безопасности и военного дела по образовательной  
программе 7М12303 «Правоохранительная деятельность»  
(научно-педагогическое направление)

Научный руководитель:  
доцент кафедры специальных  
юридических дисциплин Института  
послевузовского образования  
кандидат юридических наук,  
советник юстиции  
Филипец О.Б.

г. Косшы, 2023

## Түйіндеме

Магистрлік диссертацияда Қазақстан Республикасының Қылмыстық және әкімшілік заңнамасында салықтар мен басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтарғаны үшін заңды жауапкершілікке тартудың теориялық және практикалық мәселелері зерттеледі және көрсетіледі.

Жұмыста Қазақстан Республикасының әкімшілік және қылмыстық заңнамасының нормаларын реформалау, ұйымнан салық және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерден жалтару субъектісін айқындау туралы мәселелер бойынша Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының нормативтік қаулысына түзетулер енгізу мәселелеріне назар аударылады.

Диссертациялық жұмыстың құрылымы мақсаттар мен міндеттерге байланысты, кіріспеден, 3 бөлімнен тұрады, оның ішінде 7 бөлім, қорытынды, пайдаланылған көздер тізімі, қосымшалар.

## Резюме

В магистерской диссертации исследуются и отражены теоретические и практические проблемы привлечения к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в уголовном и административном законодательстве Республике Казахстан.

В работе уделяется внимание вопросам реформирования норм административного и уголовного законодательства Республики Казахстан, внесении поправок в нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан по вопросам об определении субъекта уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации.

Структура диссертационной работы обусловлена целями и задачами, состоит из введения, 3 разделов, включающих 7 подразделов, заключения, списка использованных источников, приложения.

## Summary

The master's thesis explores and reflects the theoretical and practical problems of bringing to legal responsibility for tax evasion and other mandatory payments in the criminal and administrative legislation of the Republic of Kazakhstan.

The paper focuses on the issues of reforming the norms of administrative and criminal legislation of the Republic of Kazakhstan, amendments to the regulatory resolution of the Supreme Court of the Republic of Kazakhstan on the issues of determining the subject of tax evasion and (or) other mandatory payments to the budget from the organization. The structure of the dissertation work is

determined by the goals and objectives, consists of an introduction, 3 sections, including 7 subsections, conclusions, a list of sources used, appendices.

## СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ	
1.1 Правовая природа юридической ответственности в налоговой сфере.....	10
1.2 Виды юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей.....	18
1.3 Юридическая ответственность за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей по законодательству зарубежных государств.....	31
2. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ АДМИНИСТРАТИВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	
2.1 Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в административном законодательстве.....	44
2.2 Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в административном законодательстве.....	53
3. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ	

3.1	Объективные признаки налоговых уголовных правонарушений.....	62
3.2	Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в уголовном законодательстве.....	79
	ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	89
	СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	102

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность проводимого исследования. В Послании Президента Республики Казахстан – Лидера Нации Н.А. Назарбаева народу Казахстана от 14 декабря 2012 года «Стратегия «Казахстан-2050» - новый политический курс состоявшегося государства», являющейся главным ориентиром дальнейшего государственного развития, определена цель – к 2050 году войти в число 30 самых развитых государств мира. Налоговая система признана важным механизмом, оказывающим воздействия на функционирование всего государства. Относительно налоговой политики государства взят курс на стимулирование участников рынка к конкуренции, а не поиску способов ухода от налогов [1].

15 октября 2021 года Указом Президента Республики Казахстан была утверждена Концепция правовой политики Республики Казахстан до 2030 года, главной целью которой является поэтапная реализация задач Стратегии «Казахстан-2050». В Концепции говорится о важности продолжения работы, связанной с актуализацией уголовного законодательства по обеспечению эффективной и упреждающей уголовно-правовой охраны конституционных ценностей казахстанского общества [2].

В рамках реализации задач Стратегией «Казахстан-2050» в 2014 году были приняты Уголовно-процессуальный, Уголовный, Уголовно-исполнительный и Кодекс об административных правонарушениях.

Актуальность темы нашего исследования, главным образом, связана с необходимостью рассмотрения теоретических и практических проблем

привлечения к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в свете обновленного уголовного и административного законодательства.

Уклонение от уплаты налогов, включая мошенничество в области налогообложения, ограничивают возможности Казахстана по увеличению доходов бюджета и, соответственно, возможности по осуществлению запланированной экономической политики. По оценкам экспертов, неплательщики налогов не отчитываются перед Налоговым комитетом Министерства финансов Казахстана о миллиардах долларов США, которые оседают без обложения налогами в оффшорных юрисдикциях, и в результате страдает национальный бюджет.

В настоящее время назрела необходимость комплексного исследования обозначенных вопросов, которая, помимо основных отраслей – уголовного и административного законодательства, должна коснуться и сопутствующих отраслей, которые каким-либо образом применяются в регулировании правоотношений, складывающихся в сфере налогов и других обязательных платежей.

Оценка современного состояния решаемой научной проблемы или практической задачи. В данной работе используется опыт отечественных ученых-правоведов, которые содержат в себе важные методологические выводы, а именно труды А.М. Алибековой, И.Ш. Борчашвили, Н.Ш. Жемпиисова, Ж.С. Елюбаев, С.М. Рахметова, И.И. Рогова, Е.И. Кусаинова, Д. Токмурзина, Д. Токпаева, А.И. Худяков, В.Ю. Шатов, А.А. Ялбулганов, Б. Кужатов и др.

Кроме того, теоретические и практические проблемы привлечения к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в своих работах освещали такие ученые, как: Е.М. Ануфриева, И.В. Горский, В.Ф. Евтушенко, А.Е. Егоров, Д.М. Осина, А.Б. Панов, С.Г. Пепеляев, Е. Прохоров, Ф.С. Разаренов, И.М. Середа, О.В.

Староверова, А.А. Кирилловых, В.А. Кинсбургская, Н.А. Кравченко, М.В. Кустова, М.В. Лазарь, В.М. Чибинев, К.В. Хомич и многие другие.

Целью исследования является комплексное изучение теоретических, законодательных и практических аспектов противодействия уклонению от уплаты налогов и других обязательных платежей с дальнейшей постановкой научно-обоснованных предложений и рекомендаций по реформированию административного и уголовного законодательства и совершенствованию практики применения норм об ответственности за данные правонарушения.

Достижение цели предполагает решение следующих задач:

- определение правовой природы юридической ответственности в налоговой сфере;
- рассмотрение видов юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей;
- анализ юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей по законодательству зарубежных государств;
- анализ объективных и субъективных признаков уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в административном законодательстве с выработкой предложений по его дальнейшему совершенствованию;
- рассмотрение объективных и субъективных признаков уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в уголовном законодательстве с вычленением проблемных аспектов уголовно-правового регулирования и путей их разрешения.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе привлечения лиц к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей.

Предмет исследования составляют нормы законодательства, применяемые в процессе привлечения лиц к юридической ответственности за

уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей, а также специальная научная литература в исследуемой области.

Методы и методологические основы проведения исследования составили базовые положения всеобщего метода познания, позволяющие отразить взаимосвязь теории и практики, формы и содержания предмета исследования, процессы развития и качественных изменений рассматриваемых социально-экономических и правовых явлений, а также совокупность общенаучных методов исследования, таких как восхождение от абстрактного к конкретному, анализ, синтез, сравнение, динамические и статистические методы и т.д.

Обоснование научной новизны исследования заключается в том, что впервые автором предпринимается попытка проведение комплексного исследования, посвященное теоретическим и практическим проблемам привлечения лиц к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей.

Положения, выносимые на защиту:

1. В теорию административного, налогового и уголовного права сформулирована дефиниция, в соответствии с которой: «налоговые правоотношения – это общественные отношения, которые складываются между государством в лице уполномоченных органов и физическими и юридическими лицами в процессе выполнения сторонами конституционных норм об обязанности уплачивать законно установленные налоги, обеспечиваемые силой государственного принуждения».

2. Предлагается законодательное определение перечня административных правонарушений, которые следует признать различными формами уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Нам представляется целесообразным предусмотреть примечание к ст. 277 КоАП РК в следующей редакции: «Уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются правонарушения,

предусмотренные статьями 278, 279, 280, 281 (ч.1-3), 282 (ч.1-3 и п.1 ч.7), 287 (ч.1))».

3. В целях совершенствования норм, предусмотренных ст.245 УК, предлагается:

- внести изменения в ч.2 ст. 245 УК РК, изложив ее в следующей редакции «с использованием одной или несколько счет-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров».

- дополнить п.28 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» текстом следующего содержания: «Субъектом уголовных правонарушений, предусмотренных ст.245 УК, являются первый руководитель, главный бухгалтер и учредитель (учредители) организации».

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования направлены на совершенствование уголовного и административного законодательства Республики Казахстан в сфере уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей, практики его применения, практические рекомендации обсуждались и были одобрены на заседании кафедры специальных юридических дисциплин Академии правоохранительных органов и в Департаменте экономических расследований по г. Астаны Агентства финансового мониторинга Республики Казахстан, кроме того, рекомендации исследования нашли отражение в двух опубликованных статьях.

# 1. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ЮРИДИЧЕСКОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ

## 1.1 Правовая природа юридической ответственности в налоговой сфере

История возникновения налогов, как известно, почти совпадает с историей появления такой организации общества, как государство. Разумеется, формы налогообложения в начале были примитивны и разнообразны, что также соответствует примитивности и разнообразию начальных форм государственности. Тем не менее, несмотря на многообразие первоначальных, да и последующих форм государств, налоги представляют собою ту постоянную константу, которая присутствует во взаимоотношениях личности, общества в целом и государства. Причиной тому является необходимость обеспечения экономической основы существования государства, которая в свою очередь, являлось условием создания и поддержания надлежащей обстановки для жизнедеятельности населения.

Отношение к налогам в среде экономистов и иных ученых было разным. Так, например, Ф. Аквинский, живший в период с 1226 по 1274 годы, считал налоги дозволенной формой грабежа. Ш. Монтескье полагал, что «ничего не требует столько мудрости и интеллекта, как определение той части, которую

у подданных берут, и той, которую оставляет им. Знаменитый экономист А. Смит писал, что налоги для тех, кто их выплачивает, - критерий не рабства, а независимости»[3, с. 42].

Принципы налогообложения, которые А. Смит выделяет в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов», сделанные на основе глубокого и всестороннего исследования, популярны в мире до настоящего времени, так как, по нашему мнению, в сжатом виде передают основное содержание рассматриваемого явления. Они заключаются в следующем:

«1. Принцип справедливости – подданные государства должны по возможности, соответственно своей способности и силам участвовать в содержании правительства, то есть соответственно доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства;

2. Принцип определенности – налог, который обязывается уплатить каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа – все это должно быть ясно и определенно для плательщика. Неопределенность обложения развивает наглость и содействует подкупности того разряда людей, которые и без того не пользуются популярностью даже в том случае, если они не отличаются наглостью и подкупностью;

3. Принцип удобства - каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его;

4. Принцип экономии – каждый налог должен быть задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что приносит государственному казначейству. Обязывая людей платить, он может тем самым уменьшать и даже уничтожать фонды, которые позволяли бы им осуществлять эти платежи с большей легкостью. Неразумный налог создает большое искушение для контрабанды» [4, с. 451].

Указанные положения получили свое почти полное воплощение в принципах налогообложения, закрепленных в Кодексе Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 25 декабря 2017 года (далее - НК РК), в соответствии с которым «к принципам налогообложения относятся принципы обязательности, определенности налогообложения, справедливости налогообложения, добросовестности налогоплательщика, единства налоговой системы и гласности налогового законодательства Республики Казахстан» [5].

Процедура налогообложения порождает определенные правоотношения между его участниками. Данные правоотношения предполагают участие в них таких субъектов, как налогоплательщик, представленный в виде физического или юридического лица, и государство, представленное в лице уполномоченных органов

Материальным объектом данных правоотношений выступает налог или обязательные платежи в бюджет. Как сказано в НК РК «объектом налогообложения и (или) объектом, связанным с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство» [5]. Так объектом, облагаемым налогом признается движимое или недвижимое имущество, а действиями, влекущими взимание налога, могут быть самые различные сделки, либо выполнение различного рода оплачиваемых работ.

В силу того, что в указанных правоотношениях участвует государство, их следует называть публично-правовыми.

Однако по поводу характеристики правоотношений, возникающих в процессе налогообложения в ученой среде нет единства мнений. Их определения варьируют от самых упрощенных до довольно сложных по охвату характерных признаков.

Так наиболее упрощенный вариант представлен С.Г. Пепеляевым – «сердцевину налоговых правоотношений представляют отношения по взиманию налогов» [6, с. 132-133]; О.В. Старовой, по мнению которой

рассматриваемые правоотношения обособляет от финансовых и административных присутствие особых элементов: субъектов и объектов [7, с. 48]; М.В. Карасевой, считающей, что налоговые правоотношения являются частью общественных отношений, которые происходят в процессе реализации норм налогового права [8, с.191].

Дефиниции указанных авторов в силу своей чрезмерной краткости не передают все характерные признаки, составляющие налоговые правоотношения, что не позволяет представить реальное содержания рассматриваемого понятия.

Н.И. Химичева считает налоговые правоотношения финансовыми отношениями, регулируемые положениями налогового права, а также связанными с выполнением обязанностей физическими и юридическими лицами по уплате налогов в соответствии с законодательными установками [3, с.61].

Данное определение акцентирует внимание на самом существенном признаке налоговых отношений – это «урегулированность нормами права». Это обстоятельство придает правовой характер складывающимся отношениям.

По мнению М.В. Кустовой, налоговые правоотношения представляют собой разновидность общественных отношений, основанных на нормах налогового права, и сопутствующие осуществлению налоговых изъятий государством из имущества, принадлежащего физическим или юридическим лицам и направляемых на финансирование публичной деятельности [10, с.25].

В данном определении в отличие от предыдущих обозначена основная цель правоотношений, в процессе которых происходит изъятие имущества физических и юридических лиц — это «финансовое обеспечение публичной деятельности». Определение цели налогообложения объясняет и оправдывает одностороннее государственное волеизъявление по изъятию имущества.

В унисон предыдущим авторам звучит определение, сформулированное А.В. Брызгалиным, который усматривает в содержании налоговых правоотношений связь с установлением, начислением и взиманием налогов и сборов и считает, что правоотношения в сфере налогообложения следует признавать, как регламентированные положениями налогового права вид общественных отношений, основывающихся на установлении, начислении и взимании налогов и сборов [11, с. 336].

В.Ф. Евтушенко полагает, что рассматриваемые правоотношения отличаются отчуждением предусмотренной законом части имущества, которым лицо владеет по праву собственности или ограниченном вещном праве. В этой связи главным составляющим содержания этих правоотношений представляется уплата налогов. Это исходит из конституционного положения об обязанности каждого уплачивать установленные законом налоги и сборы. Последующее налоговое регулирование предусматривает реализацию именно этой обязанности [12, с. 21].

Данный автор указывает на конституционный характер складывающихся правоотношений, подчеркивая тем самым на то, что все налоговое законодательство является производным от конституционной нормы, обязывающей лиц платить налоги.

На основе анализа существующих определений можно вычлнить следующие основные признаки правоотношений, складывающихся в сфере налогообложения:

- налоговые правоотношения возникают и осуществляются в полном соответствии с конституционными положениями и законодательными установками, разработанными на их основе;
- в налоговых правоотношениях превалирует императив, то есть преобладает властное регулирования;
- налоговые правоотношения не персонализированы, а имеют всеобщий характер;

- процесс налоговых правоотношений имеет своей целью обеспечение экономической основы публичной деятельности;

- в процесс налоговых правоотношений вовлекаются не только физические, но и юридические лица;

- налоговые правоотношения возникают вне зависимости от волеизъявления физических либо юридических лиц, а по жесткому законодательному установлению;

- разрешение возникающих противоречий в процессе налоговых правоотношений осуществляется посредством административного или судебного производства.

Следует отметить, что всеобщий и императивный характер налоговых правоотношений «смягчается» положением, предусмотренным в ч.5 ст.8 НК РК, в соответствии с которым «при рассмотрении жалобы на уведомление о результатах проверки все неопределенности и неурегулированные вопросы налогового законодательства Республики Казахстан толкуются в пользу налогоплательщика (налогового агента)» [5].

В результате можно сформулировать вывод о том, что налоговые правоотношения – это разновидность общественных отношений, которые складываются между государством в лице уполномоченных органов и физическими и юридическими лицами в процессе выполнения сторонами конституционных норм об обязанности уплачивать законно установленные налоги, обеспечиваемые силой государственного принуждения.

В нашем определении мы выделяем признак, не отмеченный в приведенных выше дефинициях – это обеспечение налоговых правоотношений силой государственного принуждения. На наш взгляд, данный признак является ключевым в подходе к определению правовой природы юридической ответственности в налоговой сфере.

Действительно, уплата налогов является обязанностью физических и юридических лиц, которая устанавливается законодательством вопреки волеизъявлению налогоплательщиков.

Разумеется, что законом предусмотрено исполнение налогового обязательства налогоплательщиком самостоятельно. Однако и при этом речь все же идет об исполнении обязательства, хотя и добровольно. Даже в этом случае порядок и размер исчисления суммы налога устанавливается не самим налогоплательщиком, а государством. В этом мы также усматривает императивное начало.

Так, согласно ст.31 НК РК «налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, в силу которого налогоплательщик обязан совершать следующие действия:

- встает на регистрационный учет в налоговом органе;
- ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением;
- исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и платежей, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса;
- составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы и иные формы, установленные настоящим Кодексом, налоговым органам в установленном порядке;
- уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и платежам в бюджет в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса» [5].

В данном ракурсе налоговое обязательство отличается от обязательственного права, предусмотренного гражданским законодательством РК.

Так, согласно положениям ст.268 ГК РК «в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенные действия, как-то: передать имущество, выполнить работу,

уплатить деньги и так далее либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности»[13].

По нашему мнению, именно налоговое обязательство определяет правовую природу юридической ответственности в налоговой сфере в силу того, что оно имеет место и при отсутствии каких-либо нарушений. Налоговое обязательство у лица появляется тогда, когда это лицо становится обладателем объекта налогообложения.

Так, «объектом налогообложения и (или) объектом, связанным с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство» [5]. Возникновение налогового обязательства непосредственно связано с наличием у лица объекта налогообложения и соответственно налоговая ответственность. В данном случае налоговая ответственность выражается в необходимости безоговорочного выполнения налогового обязательства.

Содержание налогового обязательства не соответствует отношениям должника и кредитора. Согласно законодательному определению, налоги носят безвозмездный и безвозвратный характер. Помимо этого, налоговое обязательство является односторонним, то есть устанавливается только государством и закон не предусматривает совершение налогоплательщиком каких-либо действий, либо выдвижение каких-либо условий в счет выполнения обязательства (п.55 ч.1 ст.1 НК РК).

Односторонний характер налогового обязательства довольно четко обозначен в его определении, закрепленном в Большом бухгалтерском словаре под редакцией А.Н. Азриляна, где закреплено: «налоговое обязательство представляет собой экономическое отношение, обязывающее налогоплательщика произвести необходимые исчисления и уплату налогов, одновременно эти отношения предоставляют полномочия соответствующих

государственным органам требовать от налогоплательщика своевременного выполнения этого обязательства [14, с. 147].

Обязанность по уплате налогов у налогоплательщика носит публичный характер, то есть не имеет персонального характера, как это, например, предусмотрено в ГК РК. Нормы налогового законодательства имеют всеобщий характер.

Проведенное нами исследование позволило нам установить, что правовую природу юридической ответственности обосновывает конституционное положение, в соответствии с которым «уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого» [15]. Содержание юридической ответственности в налоговой сфере образуют вкуче такие виды ответственности, как налоговая, административная и уголовная. Каждая из этих видов юридической ответственности регулируется самостоятельной отраслью права.

## 1.2 Виды юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей

Как мы рассматривали выше, НК РК устанавливает перед налогоплательщиком налоговое обязательство, которое определяет правовую природу его юридической ответственности в налоговой сфере. Налоговое обязательство присутствует с момента появления у лица налогооблагаемого объекта и не связано с наличием либо отсутствием каких-либо нарушений с его стороны.

При наличии налоговых правонарушений наступают такие виды юридической ответственности, как административная и уголовная. Эти виды ответственности представляют собою наказание за совершенные административные и уголовные деяния, состоящие в различных нарушениях налогового законодательства.

Правовая природа юридической ответственности в налоговой сфере характеризуется, как мы отметили ранее, тем, что выполнение налогового обязательства обеспечивается силой государственного принуждения.

На наш взгляд, в первую очередь государственное принуждение выражается в одностороннем проявлении государственной воли, которое выражается в довольно жестких законодательных установлениях, которые, по большей части, детально регламентируют порядок выполнения налогоплательщиком налогового обязательства. Налоговому законодательству несвойственны диспозитивные начала.

К примеру, в случае невыполнения налогоплательщиком требований о том, что в течение 20 рабочих дней с даты направления налоговым органом уведомления о налоговом обследовании, налогоплательщик обязан в явочном порядке представить в налоговый орган письменное пояснение о причинах отсутствия в момент налогового обследования с приложением нотариально заверенных копий документов, подтверждающих место нахождения налогоплательщика, налоговый орган осуществляет одно из следующих действий:

- приостанавливает расходные операции по банковским счетам такого налогоплательщика в соответствии с подпунктом б) пункта 1 ст.118 НК РК;
- производит снятие с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость в порядке, определенном пунктом 5 ст.85 НК, в случае отсутствия у такого налогоплательщика открытых банковских счетов на последнюю дату срока, установленного настоящим пунктом для представления письменного пояснения [5].

Приостановление расходных операций, осуществляемым посредством совершения налогоплательщиком банковских операций, может быть предпринято и при условии неисполнения налогоплательщиком в предусмотренный законом срок уведомления по устранению нарушений, установленных в процессе камерального контроля.

Обнаружение налоговых нарушений уполномоченным органом в порядке налогового администрирования, принятие по данному факту соответствующих мер и их оспаривания налогоплательщиком в суде хорошо иллюстрирует следующий пример из судебной практики Верховного Суда республики.

«ЧСИ Т. обратилась в суд с заявлением к налоговому органу о признании действия по вынесению решения от 5 августа 2020 года незаконным.

Решением суда № 2 города Петропавловск Северо-Казахстанской области от 29 сентября 2020 года в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением суда апелляционной инстанции от 25 декабря 2020 года решение суда оставлено без изменения.

Постановлением суда кассационной инстанции от 12 мая 2021 года судебные акты отменены.

Вынесено новое решение об удовлетворении заявления ЧСИ Т. Признаны незаконными действия РГУ «УГД по городу Петропавловск Департамента государственных доходов по Северо-Казахстанской области» по вынесению решения от 5 августа 2020 года по уведомлению от 8 июня 2020 года.

Из материалов дела следует, что налоговым органом в отношении ЧСИ Т. проведен камеральный контроль налоговой отчетности по форме 240 00 за 2018 год, по результатам которого доход ЧСИ за 2018 год составил 5 226 173 тенге, однако согласно налоговой отчетности заявленный доход равен 4 204 960 тенге. При этом сумма отклонения составила 1 021 213 тенге, поэтому налоговый орган пришел к выводу о том, что в действиях ЧСИ некорректно исчислены суммы налогов, и вынес в адрес ЧСИ Т. уведомление об устранении нарушений.

20 июля 2020 года ЧСИ Т. на уведомление налогового органа дано письменное пояснение согласно представленному списку должников.

По результатам рассмотрения пояснения налоговым органом 5 августа 2020 года принято решение о признании неисполненным уведомления, со ссылкой на то, что заявителем не в полном объеме устранено нарушение.

Местные суды, признав, что представленное ЧСИ Т. пояснение не соответствует требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 НК, поскольку ею не представлены документы, подтверждающие уплату ИПН с полученного дохода по исполнительным производствам в отношении С., Н., З., а в отношении некоторых должников отсутствовали документы, подтверждающие пояснение по исполнительным производствам, отказали в удовлетворении заявления.

В случаях, когда имеет место виновное совершение административных либо уголовных правонарушений в налоговой сфере, имеет место административная либо уголовная ответственность.

Кроме того, суд указав, что заявителем после обращения с требованием в суд 21 августа 2020 года представлена дополнительны налоговая отчетность формы 240 00 за 2018 год, в связи с чем отозвано распоряжение о приостановлении расходных операций по банковским счетам, вынесено заключение о подтверждении результатов камерального контроля.

Судебная коллегия постановила, что указанные в подпункте 2) пункта 2 статьи 96 НК способы исполнения налогоплательщиком уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, являются исчерпывающими.

В силу пункта 4 статьи 96 НК решение о признании уведомления неисполненным принимается налоговым органом только в случае нарушения налогоплательщиком формы и срока исполнения уведомления, установленных подпунктом 2) пункта 2 статьи 96 НК.

В данном случае заявителем подано пояснение в установленной форме и в сроки, предусмотренные подпунктом 2) пункта 2 статьи 96 НК, поэтому уведомление признается исполненным в силу указанной нормы. При этом у налогового органа отсутствовали законные основания для принятия решение

о признании уведомления неисполненным без проведения соответствующей налоговой проверки» [16].

В данном случае речь не идет об административной либо уголовной ответственности. Указанные действия выполняются в порядке обычного налогового администрирования. В данном случае мы также усматриваем элемент государственного принуждения.

Подобное государственное принуждение проявляется в содержание ст. 116 НК РК, где помимо приостановления банковских расходных операций в отношении налогоплательщика могут быть применены еще такие способы обеспечения исполнения выявленных нарушений по налоговым обязательствам, как:

«- начисление пени на неуплаченную сумму налогов и платежей в бюджет, в том числе авансовых и (или) текущих платежей по ним;

- ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика (налогового агента) – юридического лица, структурного подразделения юридического лица, нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, индивидуального предпринимателя, лица, занимающегося частной практикой» [5].

На наш взгляд, в подобных случаях речь идет о налоговой ответственности.

Относительно понятия налоговой ответственности в юридической ученой среде не наблюдается единства мнений. Так, ряд ученых полагают, что под понятием налоговой ответственности заключается комплекс финансовой, административной, уголовной ответственности [17, с.41].

Другая группа ученых, исходя из того, что налоговые правонарушения представляют собой разновидность административных правонарушений, относящихся к юрисдикции КоАП РК, полагают, что налоговую ответственность следует также причислить к административной ответственности [18, с.43].

Третья группа ученых рассматривают налоговую ответственность в качестве одного из видов финансовой ответственности [19, с.8].

В результате проведенного анализа имеющихся научных воззрений, мы становимся на сторону четвертой группы ученых, которые признают налоговую ответственность в качестве самостоятельного вида юридической ответственности, наделенной при этом отраслевой спецификой [20, с.5].

Нам представляется, что налоговая ответственность, безусловно, состоит в содержании финансовой ответственности. Вместе с тем, налоговая ответственность выступает несколько обособленной и его не следует относить к числу административной ответственности, наступающей вследствие совершения административных правонарушений.

В обоснование своей позиции мы обращаем внимание на тот факт, что по большей части нарушения, обнаруженные в процессе налогового администрирования являются ошибками, неточностями, допущенными в результате неправильного применения налогового законодательства (скорее всего из-за слабой компетентности, так как налоговое законодательство очень сложное и требует навыков его применения и соответствующих знаний).

Кроме того, в процессе администрирования могут быть выявлены иные ошибки, которые обуславливают зачет, возврат ошибочно уплаченной суммы налога, платежа в бюджет, пени (ст.103 НК РК), возврат суммы превышения налога на добавленную стоимость (ст.104 НК РК).

Уполномоченные органы, обнаружив различные нарушения в виде неправильного толкования и применения норм налогового законодательства, принимают меры к исправлению допущенных ошибок и восстанавливают надлежащий порядок.

На самом деле, между двумя производствами, осуществляемыми по делам о нарушениях административного законодательства и налогового законодательства, нет тождества. По мнению большинства ученых эти два вида ответственности имеют существенные разграничения [21, 47-52].

Налоговая ответственность предусматривает применение государством мер принуждения, способствующих, содействующих выполнению налогоплательщиком налоговых обязательств. При этом государственное принуждение выражается в форме реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами, а не нормами КоАП РК и УК РК.

Иными словами, если отождествлять налоговую ответственность и административную ответственность за правонарушения в сфере налогов, то тогда следовало бы ожидать, что меры принуждения, в том числе и наказания были бы прописаны в КоАП РК. Возможно, была бы иная ситуация: в санкциях статей КоАП РК была бы ссылка на нормы НК РК.

Однако это не так. Меры государственного принуждения в виде наложения взыскания предусмотрены санкциями статей КоАП РК, предусматривающими ответственность за совершения правонарушения в сфере налогов. По большей части применяется наказание в виде штрафа.

Меры принуждения в случае наступления налоговой ответственности предусмотрены НК РК и выражаются в виде начисления пени, приостановлении банковских расходных операций, запрет на распоряжение налогоплательщиком собственным имуществом, предусмотренные законом меры принудительного взыскания налоговой задолженности и т.д.

Таким образом следует констатировать факт присутствия в налоговой сфере самостоятельного вида юридической ответственности - налоговой ответственности, при которой, также, как и при административной и уголовной ответственности, имеет место государственное принуждение.

Как известно, ответственность за совершение различных правонарушений имеет градацию в зависимости от степени тяжести их общественной опасности.

Административно-правовая защита интересов государства в сфере налогообложения в Республике Казахстан также, как и административно-правовая защита интересов государства в любых иных сферах должна предусматривать:

во-первых, четкое нормативное установление порядка деятельности в заданной сфере;

во-вторых, контроль и надзор за соблюдением установленных законодательством правил деятельности;

в-третьих, в случаях нарушений законного порядка деятельности, государством должны применяться меры административно-правового воздействия, вследствие которых субъекты налоговой ответственности будут принуждены к законопослушному поведению.

В юридической литературе мы не нашли четкого разграничения понятий «надзор» и «контроль». В большинстве своем ученые сходятся во мнении, что эти понятия очень близки по своему содержанию. Это обстоятельство обуславливает употребление этих понятий в словосочетании контрольно-надзорная, например, функция.

Ф. С. Разаренов считает, что контроль и надзор разнятся в том, что при внешнем контроле уполномоченные органы наделены значительно большей компетенцией, позволяющей осуществлять проверку на предмет правильности и целесообразности проверяемой деятельности. Вместе с тем, разграничиваются также объекты надзора и контроля. Административный надзор, являясь правовым способом государственного управления, располагает собственными законными самостоятельными методами. Эти способы и методы предусматривают систематическое наблюдение на предмет соблюдения лицами законов и имеет своей целью предупреждение, выявление и пресечение нарушений, а также привлечение нарушителей к ответственности» [22, с.76].

Административный надзор выполняет задачу по «соприкосновению» с объектами надзора в целях осуществления специфических целей. Таким образом государство достигает эффективного осуществления публичного управления [23, с.31-47]. При административном надзоре, по словам А. В. Мартынова государство получает возможность воздействия на наиболее чувствительные точки общественного обустройства. Другими словами,

соприкасаясь с управляемыми объектами, государство в лице уполномоченных органов, принуждает их действовать в строгом соответствии с законом [24, с. 74].

Не углубляясь в научную дискуссию по поводу сходства и различий рассматриваемых понятий, следует согласиться с выводами Э.Г. Рустамова, который пишет: «Составной частью государственной деятельности является осуществление им контрольно-надзорной функции. При этом следует обратить внимание на то, что применительно к данной государственной функции контроль представлен во внутренней и внешней формах, надзор же может быть только внешним... На макроуровне осуществляемый государством контроль и надзор обнаруживает эффективность соответствующей государственной политики, на микроуровне государство проверяет надлежащее исполнение нормативных установлений и проводит анализ эффективности принимаемых решений» [25, с.133].

Общеизвестным является факт того, что в результате контрольно-надзорной деятельности могут быть выявлены самые различные нарушения положений законодательства. В зависимости от характера этих нарушений к правонарушителям применяются меры правового воздействия.

Статья 2 КоАП РК устанавливает, что основанием административной ответственности является совершение деяния, содержащего все признаки состава правонарушения, предусмотренного в Особенной части настоящего Кодекса.

В свою очередь, Кодекс определяет административное правонарушение, как противоправное, виновное (умышленное или неосторожное) действие либо бездействие физического лица или противоправное действие либо бездействие юридического лица, за которое настоящим Кодексом предусмотрена административная ответственность (ст.25).

В то же время, в соответствии с п.2) ч.1 ст.741 КоАП РК обстоятельством, исключающим производство по делу об административном правонарушении является отсутствие состава административного

правонарушения. Из этого следует, что правовым основанием административной ответственности является наличие состава административного правонарушения.

В правовой науке относительно понятия состава административного правонарушения не стихают дискуссии. Некоторые исследователи данного вопроса считают, что состав этих правонарушений представляет собой комплекс признаков, которые позволяют вычлениить их в качестве административно наказуемого деяния [26, с.12].

А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий, Ю.М. Козлов предлагают иное определение, в соответствии с которым состав административного правонарушения образуют комплекс из закрепленных в правовых актах признаков (элементов), обнаружение которых может повлечь административную ответственность [27, с.275].

Помимо этого, административно-правовая теория предлагает под составом административного правонарушения понимать объединение закрепленных в Кодексе об административных правонарушениях объективных и субъективных признаков, характеризующих конкретное общественно опасное деяние как административное правонарушение [28, с.136]. Отдельные исследователи [29, с.288] считают, что состав административного правонарушения — это его теоретическая конструкция, модель, закрепленная в законодательстве.

Обзор существующих в настоящее время воззрений относительно понятия состава административного правонарушения позволяет установить, что при всем их многообразии их объединяет одно — это вычленение основных элементов, каковыми признаются: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона

К объективным признакам состава административного правонарушения относятся объект посягательства и объективная сторона - признаки, отражающие внешнюю сторону правонарушения.

Объектом административных правонарушений всегда признаются общественные отношения, охраняемые нормами законодательства об административной ответственности. Посягательство на охраняемые КоАП объекты выражается в деяниях направленных на нарушение конкретных правил и запретов, предусмотренных нормативными актами, регулируемыми различные сферы общественной жизни. В целом круг объектов административных правонарушений обозначен в ст. 6 КоАП РК.

В теории принято разграничивать три вида объектов административного правонарушения: общий, родовой и видовой (непосредственный). Общим объектом административного правонарушения являются все общественные отношения, возникающие в области исполнительно-распорядительной деятельности и регулируемые нормами административного, а в ряде случаев - конституционного, экологического, таможенного, трудового, земельного, финансового и других отраслей права.

Родовыми объектами административного правонарушения являются общественные отношения, возникающие в определенной сфере общественной жизни. Исходя из родовых объектов посягательств, составы административных правонарушений сгруппированы по главам в Особенной части КоАП РК.

Видовым, или непосредственным, объектом административного правонарушения признается объект посягательства отдельно взятого административного правонарушения

Объективная сторона иллюстрирует внешние признаки административного правонарушения, то есть описывает противоправное деяние. Главным составляющим элементом объективной стороны в праве признается противоправность деяния. Вместе с тем объективная сторона может содержать и другие элементы. Эти дополнительные элементы несут информацию о способах, средствах, времени и места совершения противоправного деяния, а также обнаруживают присутствие причинной связи между совершенным деянием и наступившими общественно опасными

последствиями, повторности, неоднократности, злостности, систематичности и длительности.

В некоторых случаях дополнительные признаки объективной стороны приобретают важное значение при квалификации административного правонарушения. К субъективным признакам относятся соответственно субъект и субъективная сторона административного правонарушения

Субъектом административного правонарушения в силу ст.28 КоАП РК могут быть как физические лица, так и юридические лица (в том числе иностранные юридические лица).

Все субъекты административного правонарушения могут быть разделены на три группы: общие, специальные и особые. Общим субъектом административного правонарушения является совершеннолетний гражданин Республики Казахстан. Ответственность таких субъектов наступает по общим правилам, без каких-либо особенностей.

Специальным субъектом административного правонарушения является лицо, которое специально указано в качестве субъекта административной ответственности в конкретной статье КоАП РК.

Субъективная сторона административного правонарушения отражает отношение правонарушителя к совершенному им деянию и его последствиям, определяемое как форма вины. Так, на основании ст. 26 КоАП РК административное правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия или бездействия, предвидело его вредные последствия и желало наступления таких последствий или сознательно их допускало либо относилось к ним безразлично.

Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных к тому оснований самонадеянно рассчитывало на

предотвращение таких последствий либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя должно было и могло их предвидеть.

Таким образом, административное правонарушение должно иметь состав и обладать всеми его признаками. Если хотя бы один из обязательных признаков состава правонарушения будет отсутствовать, то исключается возможность привлечь субъекта к административной ответственности.

Кодекс Республики Казахстан об административной ответственности - основной закон, регулирующий административную ответственность. Главные его особенности заключаются в том, что он:

1. содержит систему материальных и систему процессуальных норм;
2. закрепляет ответственность граждан и юридических лиц;
3. регламентирует ответственность за административные правонарушения в административном и в судебном порядке.

В главе 16 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях сосредоточены 22 статьи, которые предусматривают административную ответственность за различные правонарушения в сфере налогов.

Единственным основанием наступления уголовной ответственности является установление причастности физического, вменяемого лица, достигшего возраста уголовной ответственности к совершению уголовного правонарушения, которое в зависимости от степени тяжести подразделяется на уголовные проступки и преступления. Правонарушения, совершаемые в налоговой сфере, признаются преступлениями, то есть — это «совершенное виновно общественно опасное деяние (действие или бездействие), запрещенное настоящим Кодексом под угрозой наказания в виде штрафа, исправительных работ, привлечения к общественным работам, ограничения свободы или лишения свободы» [30].

Субъектом уголовной ответственности в соответствии с казахстанским законодательством может быть только физическое лицо.

Виновное совершение деяния может быть, как в форме умысла (прямого и косвенного) и неосторожности (самонадеянности и небрежности).

Нормы, устанавливающие уголовную ответственность за совершение нарушений налогового законодательства сконцентрированы в главе 8 УК РК, в которой размещены все иные нормы, устанавливающие ответственность за все иные правонарушения в сфере экономической деятельности. Статья 244 УК РК предусматривает уголовную ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет. Статья 245 УК РК предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций.

Следует обратить внимание, что в указанных выше ситуациях имеют место различные формы государственного принуждения. Это различие состоит в первую очередь от целей принуждения.

Так, в процессе налогового администрирования и выявления некоторых нарушений, меры государственного принуждения, применяемые уполномоченными органами, имеют целью недопущение еще больших нарушений, исправление допущенных ошибок и таким образом восстановление надлежащего налогового порядка.

В случае обнаружения нарушений, образующих состав административного правонарушения, имеют место не ошибки, а виновные деяния налогоплательщиков либо налоговых агентов. В этой связи уполномоченным органом осуществляется не только восстановление нарушенного налогового порядка, но и применяются меры административного взыскания в качестве меры административного наказания.

В тех случаях, когда обнаруживается нарушение налогового законодательства, содержание которых образует состав уголовного правонарушения, виновные лица привлекаются к уголовной ответственности

и наказанию, а также предусмотрено принятия мер к восстановлению нарушенного налогового порядка.

Таким образом следует заключить, что в зависимости от характера и степени общественной опасности обнаруженных нарушений в сфере налогообложения казахстанское законодательство предусматривает такие виды юридической ответственности, как налоговая, административная и уголовная.

### 1.3 Юридическая ответственность за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей по законодательству зарубежных государств

Юридическая ответственность за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в государствах дальнего зарубежья регламентирована по-разному. В большинстве государств понятие «налоговое уклонение» или «уклонение от налогов» не имеет официального разъяснения. В некоторых из стран дальнего зарубежья уклонение от налогов подпадает под юрисдикцию административного законодательства, в других под юрисдикцию уголовного закона. Объединяющим признаком законодательства стран дальнего зарубежья является то, что в них не действует презумпция невиновности применительно к сфере налогообложения, то есть, налогоплательщик обязан доказывать свою невиновность и предоставлять все необходимые доказательства по установлению обстоятельств уклонения либо не уклонения от налогов. Помимо этого, в странах дальнего зарубежья к уголовной ответственности могут быть привлечены не только физические, но и юридические лица.

Например, в США при установлении налоговых правонарушений выяснению подлежит факт того, в чьих интересах действовали виновные – в личных или в интересах юридического лица, так как именно от этого зависит назначаемое судом наказание.

В Нидерландах корпорации стали привлекать к уголовной ответственности начиная с 1950 года за совершение ими конкретных финансовых и экономических преступлений. В Великобритании аналогичный закон был принят в 1989 г. Согласно закону о компаниях они подлежали уголовной ответственности за деяние, причиняющее ущерб финансовой системе государства. Ответственность наступала при установлении факта о том, что совершению деяния способствовало посредничество непосредственно или опосредованно лицами, в полномочиях которых было проведение контроля за реализацией корпорацией ее прав, а также они действовали в осуществление этих прав» [31, с.695]

Нарушители налогового законодательства Германии подлежат ответственности не по уголовному законодательству, так как нормы ответственности предусмотрены в нормативно-правовом акте, под названием «Положения о налогах и платежах» от 1977 года. Этот правовой документ в качестве налоговых закрепляет следующие нарушения: злостное уклонение от уплаты обязательных налогов и сборов (§ 370); контрабанда товаров (§ 372); нарушение таможенных правил, совершенное группой лиц, на профессиональной основе, либо с применением насилия (§ 373); сокрытие доходов от налогообложения (§ 374).

Кроме того, в Германии некоторые нормы об ответственности за налоговые правонарушения содержатся в Налоговом кодексе (Abgabenordnung). В этом кодексе содержатся также разъяснения касательно отграничения налоговых преступлений от налоговых и административных правонарушений.

Уголовно-наказуемым признается деяния, связанные с намеренным и умышленным уклонением от уплаты налогов, а также иные мошеннические действия по предоставлению недостоверных сведений в налоговые органы. Уголовное наказание предусматривает лишение свободы до пяти лет, по установленным фактам недоначисления налогов или незаконное

использование льготного налогообложения наказание может быть назначено в виде лишения свободы до десяти лет.

Административная ответственность предусматривается для случаев ошибочного незначительного сокращения суммы налогов. За такое правонарушение назначается штраф.

Во Франции при обнаружении налоговых нарушений сотрудниками налогового органа происходит ситуация, схожая с регламентацией таких нарушений по налоговому законодательству Республики Казахстан. При активном содействии налогоплательщика выясняются причины нарушений, устраняются. При превышении суммы налога, переплата возвращается налогоплательщику. Более того, предусмотрена выплата процентов государством в случаях, когда процесс проверки и обнаружения был затянут по вине сотрудников налогового органа. Размер штрафа в рамках налоговой ответственности также зависит от быстроты исполнения предписаний налогового органа.

Уголовная ответственность за налоговые преступления в соответствии с французским законодательством предусматривает крупные штрафы от 37 до 100 тысяч евро, а также лишение свободы сроком до десяти лет.

Как известно, в Англии действует прецедентное право, что означает отсутствие единых кодифицированных законов. В этой связи нарушения в сфере налогообложения регламентируется целым комплексом законодательных актов, среди которых:

- Закон «Об управлении налогами» 1970 г. (Tax Management Act);
- Закон «О подоходном и корпоративном налогах» 1988 г. (Income and Corporate Tax Act);
- Закон «О подлоге и подделках» 1981 г. (Fraud Counterfeiting Act);
- Законы «Об уголовной юстиции» 1986 и 1987 гг. (Criminal Justice Act).

Уголовная ответственность на налоговые правонарушения предусматривает наказание в виде различных штрафов или лишение свободы до шести лет.

Отличительной особенностью законодательства США в сфере налогов заключается в том, что налоговая ответственность предусмотрена в отдельном нормативно-правовом акте, специализированном на установлении, взимании налогов и иных сборов - это Кодекс внутренних доходов.

Другой особенностью является дифференциация налоговых правонарушений на фелонии (felony - тяжкие) и мисдиминоры (misdemeanor - менее тяжкие).

В соответствии со ст.7203 раздела 26 Внутреннего Налогового кодекса несвоевременная подача налоговой декларации признается мисдиминором. Санкция может заключаться в виде штрафа или лишения свободы.

В главе 75 Внутреннего Налогового кодекса содержится широкий перечень налоговых преступлений и проступков. Самыми тяжкими из них признаются: уклонение или нарушение уплаты налога; умышленное игнорирование обязанности по сбору налога и ведению правильного учета для целей налогообложения; намеренное уклонение от обязанности по регистрации доходов или сообщению информации по уплате налогов и др. [32, с.47]

В данном случае следует сделать оговорку о том, что в Англии и США традиционно все нарушения подразделяют на уголовных и гражданско-правовые. Государствам англо-саксонской правовой семьи неизвестно континентальное понимание административной ответственности. Как пишет А.Е. Егоров, «англо-американской правовой семье действительно чужд институт административной ответственности в понимании юриста континентальной правовой семьи» [33, с.1].

Д.М. Осина пишет, что в США одно и то же противоправное деяние лица может быть признано одновременно в качестве преступления и в качестве гражданско-правового правонарушения. Иными словами, одно и то же деяние квалифицируется одновременно и как преступление, и как проступок. При этом состав инкриминируемых виновному деяний может

быть полностью идентичен (например, лицу инкриминируется уклонение от налогов в соответствии с §7201 КоВД и одновременно вменяется совершение налогового мошенничества в соответствии с § 6663(a) КоВД; фактически, состав обеих правонарушений включает одни и те же элементы) [34, с.1].

Самым жестким по отношению к правонарушениям в налоговой сфере является законодательство Китайской Народной Республики (КНР). Примечательно, что в КНР ответственность за нарушения в сфере налогов устанавливаются не только УК, но и другими законами, к примеру, Законом «Об управлении взиманием налогов».

УК КНР содержит целый ряд составов, предусматривающих различные нарушения в сфере налогообложения. К таковым относятся:

- уголовно-правовая ответственность за неуплату налогов и сборов физическими лицами, резидентами КНР;
- уголовно-правовая ответственность за неуплату налогов и сборов субъектами коммерческой деятельности, резидентами КНР;
- уголовно-правовая ответственность за ненадлежащее исполнение государственным служащим КНР своих прямых должностных обязанностей в виде администрирования обязательных налогов и сборов (ст. 404 УК КНР);
- и, наконец, уголовно-правовая ответственность за неуплату налогов и сборов физическими и юридическими лицами, резидентами КНР в случае, если в их действиях имела место контрабанда товаров [35, с.87].

Санкции статей УК КНР за совершение указанных составов правонарушений предусматривают наказание в виде: общественного штрафа, конфискации имущества, лишение политических прав, арест, срочное заключение, бессрочное (пожизненное) заключение и смертная казнь.

Анализ законодательства государств дальнего зарубежья показывает, что нормативное регулирование в них не одинаково. Это связано с историческими особенностями развития этих государств, ментальной особенностью их обществ и правовых традиций. Тем не менее, при разнообразии определения юрисдикций правовых норм, устанавливающих

ответственность за налоговые правонарушения и иных особенностей, наиболее популярными являются меры уголовного наказания в виде штрафов и лишения свободы на определенный срок. Этих видов наказания не могли избежать даже государства Европы, которые обычно отличаются более гуманистическими воззрениями в этом направлении.

Среди государств ближнего зарубежья, которыми мы признаем государства постсоветского пространства, самым большим по территории и наиболее развитым в экономическом отношении является Российская Федерация (далее - РФ). Ознакомление с законодательством РФ приводит нас к заключению о схожести его положений, относящихся к установлению ответственности за налоговые правонарушения, с положениями казахстанского законодательства.

Также, как и в Республике Казахстан, в РФ в результате уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет может наступить один из следующих видов ответственности: налоговая, административная и уголовная.

Так глава 16 Налогового кодекса РФ содержит следующий перечень налоговых правонарушений и виды ответственности за их совершение:

- статья 116 Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе;
- статья 119 Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам);
- статья 119.1 Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета);
- статья 119.2 Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения;
- статья 120 Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объекта налогообложения (базы для исчисления страховых взносов) [36].

Указанные правонарушения могут быть выявлены в процессе налогового администрирования, в том числе камеральной проверки. Установленные нарушения подлежат устранению в обозначенные законом сроки. Виновные лица подвергаются наложению штрафа.

Способами обеспечения исполнения выявленных нарушения являются предусмотренные Налоговым кодексом (то есть, в рамках налоговой ответственности) следующие принудительные государственные меры: залог имущества, поручительство, банковская гарантия, пеня, приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей, арест имущества.

Административная ответственность за нарушения налогового законодательства предусмотрена главой 15 КоАП РФ. В данной главе сосредоточены следующие статьи, предусматривающие административную ответственность за:

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст.15.1);
- нарушение срока представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) (ст.15.5);
- непредставление (несообщение) сведений<sup>0</sup> необходимых для осуществления налогового контроля (ст.15.6);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), страхового взноса, пеней, штрафа (ст.15.8);
- грубое нарушение требований к бухгалтерскому учету, в том числе к бухгалтерской (финансовой) отчетности (ст.15.11) [37].

Административная ответственность за указанные правонарушения предусматривает вынесение предупреждений либо наложение административного штрафа в различных размерах.

Деяния, выражающиеся в уклонении от уплаты обязательных налогов и сборов, подпадают под действие уголовного закона РФ. Нормы об уголовной ответственности содержатся в диспозициях двух статей УК РФ – статьи 198, предусматривающую ответственность физического лица за уклонение от

уплаты обязательных налогов и сборов, а также статьи 199, предусматривающую уголовную ответственность организаций за уклонение от уплаты налогов и сборов и (или) страховых взносов.

Санкция части первой ст.198 УК РФ предусматривает наказание в виде штрафов, принудительных работ в срок од одного года до двух лет, либо арестом на срок до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года. Квалифицированные составы предусматривают применение помимо штрафов принудительные работы сроком до трех лет, либо лишение свободы на от же срок.

Часть первая ст.199 УК РФ предусматривает аналогичные части первой ст.198 УК РФ виды наказания. Помимо этого, может быть применено дополнительное наказание в виде лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью сроком до трех лет.

Квалифицированные составы предусматривают также аналогичные виды наказания, но в больших размерах и на более длительные сроки. Однако срок лишения свободы может быть до шести лет.

В Республике Беларусь (далее - РБ) положения об установлении ответственности за уклонение от уплаты налогов и обязательных платежей в бюджет содержаться в трех нормативно-правовых актах – это в Указе Президента Республики Беларусь от 22 января 2004 г. № 36 «О дополнительных мерах по регулированию налоговых отношений», КоАП РБ и УК РБ.

В РБ также, как и в Казахстане и России, предусмотрены три вида ответственности за нарушения в сфере налогообложения. Отличие состоит в том, что налоговую ответственность в РБ именуют экономической ответственностью.

М. В. Лазарь пишет, что особенность экономической ответственности, помимо карательных мер, состоит в установлении восстановительных мер, призванных стимулировать налогоплательщика к выполнению своих налоговых обязательств. Экономическая ответственность имеет своей целью

также возмещение ущерба, причиненного государству посредством нарушений налогового законодательства [38].

По определению белорусского юриста Л.О. Остапишиной, экономическая ответственность влечет наступление последствий для субъектов предпринимательской деятельности, которые определяются законодательными актами, регулирующими сферу экономических отношений. Содержанием этой ответственности являются назначение в отношении налогового нарушителя экономических санкций [39, с.60].

По своему правовому содержанию экономическая ответственность полностью совпадает с налоговой ответственностью, предусмотренной законодательством Республики Казахстан и Российской Федерации. Аналогичными также являются способы обеспечения исполнения налогового обязательства, которые предусмотрены главой 5 Налогового кодекса РБ.

Экономическая ответственность влечет наложение штрафа в различных размерах.

Законодательство Кыргызской Республики аналогично законодательству выше рассмотренных государств ближнего зарубежья. В нем также предусмотрены: налоговая, административная и уголовная виды ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет. Перечень различных нарушений, за которые может последовать налоговая ответственность, содержится в главе 19 Налогового кодекса КР. Налоговая ответственность предусматривает взимание с виновных лиц штрафов в различных размерах.

Перечень административных правонарушений сосредоточен в главе 26 КоАП КР и представлены в нескольких группах:

- ненадлежащее исполнение налогового обязательства (уклонение от налогообложения, занижение сумм налогов, неуплата налогов в установленные сроки, ведение экономической деятельности без налоговой регистрации);

- нарушение порядка применения контрольно-кассовых машин;

- ненадлежащее исполнение обязанностей, связанных с налоговым обязательством (невыполнение законных требований должностных лиц налоговой службы, необеспечение сохранности документов, непредставление единой налоговой декларации, воспрепятствование проведению налогового расследования и т.д.) [40].

Криминализация налоговых правонарушений в соответствии с УК КР от 28 октября 2021 года имеет некоторые отличия. Так, глава 31 УК называется «Преступления в сфере налогообложения». В данную главу включены следующие статьи:

238 – Подделка акцизных марок;

239 – Производство продукции, подлежащей обязательному акцизному обложению, без акцизных марок;

240 - Незаконное производство спирта и спиртосодержащих напитков;

241 – Уклонение от уплаты таможенных платежей;

242 – Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет;

243 – Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций;

244 – Несанкционированное изменение международного идентификатора мобильного устройства [41].

Санкции указанных статей предусматривают наказание в виде штрафов, лишения свободы от года до пяти лет. В качестве дополнительного наказания может быть лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Налоговая ответственность Азербайджанской Республике предусмотрена статьей 58 Налогового кодекса. За укрывательство от учета или скрывание денежных средств в размере свыше 1000 манатов или непринятие их на учет в отношении налогоплательщика применение финансовой санкции в размере 10 %, если этот случай произошел повторно в течение года, к части, превышающей 1000 манатов общей суммы укрытых

или непринятых на учет, — в размере 20 %. В случае неучета доходов и расходов в порядке, установленном Кодексом, взыскивается финансовая санкция за неформализованные расходы покупателю — в размере до 10 %. Предотвращение подобных случаев чрезвычайно важно для повышения бюджетных доходов [42].

Нормы, предусматривающие административную ответственность в сфере налогообложения, размещены в главе 36 КоАП Азербайджана, наименования которых изложены следующим образом:

- статья 460 Уклонение от уплаты налогов, взносов по страхованию от безработицы, обязательному медицинскому страхованию и обязательному государственному социальному страхованию;

- статья 461 Нарушение правил представления налоговых отчетов по деятельности в рамках международных договоров, стороной которых является Азербайджанская Республика, соглашения о разделе доли добычи, об основном экспортном трубопроводе и других подобных соглашений, утвержденных законом и ответов по взиманию государственной пошлины;

- статья 462 Нарушение законодательства по бухгалтерскому учету.

Санкции указанных статей предусматривают наложение штрафов в различных размерах.

Уголовная ответственность в рассматриваемой сфере предусмотрена статьей 213 УК Азербайджана под названием «Уклонение от уплаты налогов, взносов по страхованию от безработицы или обязательному государственному социальному страхованию». Санкция части первой этой статьи предусматривает следующие виды наказания: штрафом в размере от двукратного до трехкратного размера ущерба, причиненного в результате преступления, либо исправительными работами на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, либо без такового.

Квалифицированные составы предусматривают помимо штрафов лишение свободы на срок от трех до пяти лет (совершенные организованной группой или в крупном размере), а также на срок от пяти до семи лет при совершении в особо крупном размере. Кроме того, может быть назначено наказание в виде лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Таким образом, анализ законодательства государств ближнего зарубежья позволяет заключить, что в них, в отличие от законодательства стран дальнего зарубежья, имеется четкая дифференциация видов юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет на налоговую, административную и уголовную.

Другим отличительной особенностью законодательств этих государств является более широкий перечень видов уголовного наказания.

В то же время нами сделан вывод о том, что в большинстве государств дальнего и ближнего зарубежья и в том числе в Республике Казахстан в сфере налогообложения отношения налогоплательщика и государства имеют односторонний императивный характер. Априори признается факт того, что ошибки допускаются только лишь налогоплательщиком, в то время как общеизвестным является допущение ошибок либо необоснованных проволочек со стороны сотрудников налоговых органов. Налоговая ответственность предусмотрена только лишь для налогоплательщика.

В этой связи примечателен опыт Франции, где государство выплачивает налогоплательщику определенные проценты в случаях, когда ошибки, либо необоснованное затягивание процедуры проверки произошли по вине сотрудников налогового органа. Другим положительным моментом, который следовало бы позаимствовать, является зависимость размера штрафа за различные налоговые нарушения от быстроты исполнения предписаний налогового органа.

Заимствование французского опыта, на наш взгляд, с одной стороны, способствовало бы ускоренному исполнению налогоплательщиками предписаний налоговых органов; с другой стороны, способствовало бы оптимизации работы самих сотрудников налоговых органов.

## 2 ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ АДМИНИСТРАТИВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

2.1 Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в административном законодательстве

Глава 16 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях содержит 22 статьи, предусматривающих

административную ответственность за различные правонарушения в сфере налогов. Общим объектом данных правонарушений выступают общественные отношения, обеспечивающие нормальное функционирование установленной законами системы налогообложения.

Родовой объект налоговых административных правонарушений составляют общественные отношения в области удовлетворения финансовых потребностей государства в социально-экономическом обеспечении всего общества и функций государства в целом.

Видовым объектом налоговых административных правонарушений являются общественные отношения по исполнению налогового обязательства.

Непосредственным объектом правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, будет порядок исполнения налоговой обязанности.

НК РК устанавливает, что объектом налогообложения и (или) объектом, связанным с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство.

Фактически, под уклонением от уплаты налогов в настоящее время понимается большинство налоговых правонарушений, предусмотренных законодательством. Однако, нарушениями налогового законодательства, образующими уклонение от уплаты налогов, являются лишь некоторые виды налоговых правонарушений, совершение которых связано с умышленной деятельностью налогоплательщиков [43, с.293-297].

По мнению ученых-экономистов, уменьшение налогов (налоговая минимизация) представляет собой определенные целенаправленные деяния налогоплательщика, посредством которых он пытается уклониться или в какой-то степени снизить размер его обязательных выплат в бюджет [44, с.1].

По мнению Е.М. Ануфриевой, в категорию уклонения от уплаты налогов относят способы, при которых экономический эффект в виде

снижения размера налоговых платежей достигается с применением каких-либо противозаконных действий [45, с.35].

Правонарушения, составляющие содержание уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет, связаны с невыполнением или ненадлежащим выполнением налогоплательщиком налогового обязательства, которое ст.31 НК РК трактуется, как «обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан, в силу которого налогоплательщик обязан совершать действий, указанные в пункте 2 статьи 36 настоящего Кодекса» [5].

В пункте 2 ст.36 НК РК закреплено следующее:

«Во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

- 1) Встает на регистрационный учет в налоговом органе;
- 2) Ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением;
- 3) Исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и платежей, подлежащих уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса;
- 4) Составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы и иные формы, установленные настоящим Кодексом, налоговым органам в установленном порядке;
- 5) Уплачивает исчисленные и начисленные сумму налогов и платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и платежам в бюджет в соответствии с Особенной частью настоящего Кодекса» [5].

Содержащиеся в главе 16 НК РК правонарушения непосредственно связаны с нарушением налогового обязательства по выполнению указанных в пункте 2 ст.36 НК РК действий.

Диспозиции статей, размещенных в главе 16 КоАП, имеют бланкетный характер, то есть, для распознавания сути конкретных противозаконных деяний в качестве определенного налогового административного правонарушения требуется обращение к актам налогового законодательства» [46, с.277].

Однако в данной главе нет ни одной статьи, наименование которой и содержание ее норм лексически соответствовали бы «уклонению от уплаты налогов и других обязательных платежей», как это, например, имеет место в Уголовном кодексе Республики Казахстан.

Наиболее приближенным к «уклонению от уплаты налогов и других обязательных платежей» по наименованию является статья 277 КоАП РК – Уклонение от уплаты начисленных (исчисленных) сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Однако диспозиция данной статьи содержит следующее: «Уклонение от уплаты начисленных (исчисленных) сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, совершенное путем осуществления налогоплательщиком взаиморасчетов с третьими лицами при наличии задолженности в период действия распоряжения органа государственных доходов о приостановлении расходных операций по кассе, если это действие не содержит признаков уголовно наказуемого деяния» [47].

Слово уклоняться в русском языке означает: «Отстраняться, отклоняться, отодвигаться в сторону. В переносном значении – стараться избежать чело-либо [48, с.91].

Относительно налоговых правоотношений уклонение должно выражаться в предпринимаемых деяниях, направленных на избежание выполнения обязанности по уплате налогов. Однако согласно диспозиции статьи 277 КоАП РК под уклонением следует понимать реализацию взаиморасчетов с третьими лицами в условиях присутствия запрета на эти действия. Именно путем совершения таких активных действий выполняется объективная сторона данного правонарушения.

Статья 119 НК РК предусматривает приостановление расходных операций по кассе налогоплательщика (налогового агента) в случае непогашения задолженности налогоплательщиком.

Так, например, в соответствии с пунктом 2 статьи 17 Закона Республики Казахстан от 26 декабря 2019 года «Об обязательном социальном страховании» в случае непогашения налогоплательщиком задолженности по социальным отчислениям орган государственных доходов приостанавливает расходные операции по банковским счетам и кассе:

- плательщика, отнесенного в соответствии с системой управления рисками, предусмотренной налоговым законодательством Республики Казахстан, к категории высокого уровня риска- по истечении одного рабочего дня со дня вручения уведомления;

- плательщика, отнесенного в соответствии с системой управления рисками, предусмотренной законодательством РК, к категории среднего уровня риска – по истечении десяти рабочих дней со дня вручения уведомления» [49].

Следующий способ уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет представлен в диспозиции ст.278 КоАП РК. Данный способ осуществляется путем следующих действий:

- занижения сумм налогов и других обязательных платежей в декларации, расчете, заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов;

- занижении сумм текущих платежей в расчете;

- превышения суммы фактически исчисленного корпоративного подоходного за налоговый период над суммой исчисленных авансовых платежей в течение налогового периода в размере более двадцати процентов.

Административная ответственность за вышеуказанные способы противоправного поведения может иметь место при условии отсутствия в их содержании признаков уголовно наказуемого деяния.

В примечании к данной статье сказано, что «если лицо подлежит административной ответственности за занижение сумм косвенных налогов в

заявлении о ввозе товаров и уплате косвенных налогов, такое лицо не подлежит административной ответственности отдельно за занижение указанных сумм косвенных налогов в декларации по косвенным налогам по импортированным товарам.

Лицо также подлежит административной ответственности в случае непредставления в течение налогового периода расчетов авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу, подлежащих представлению в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан. При этом исчисленная сумма авансовых платежей приравнивается к нулю» [5].

Нам представляется, что следует согласиться с А.К. Кусаиновой, которая пишет: «...привлечение к административной ответственности по ст.278 КоАП РК наступает при сумме налоговой задолженности менее 20 тыс. МРП для гражданина и менее 50 тыс. МРП с организации, так как уголовная ответственность за аналогичное правонарушение устанавливается к суммам задолженности, превышающим указанные значения» [50, с.17-23].

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 279 КоАП РК заключается в:

- не удержании или неполном удержании налоговым агентом сумм налогов, подлежащих удержанию и (или) перечислению в бюджет, в срок, установленный налоговым законодательством РК;

- не перечислении или неполном перечислении налоговым агентом сумм налогов, подлежащих перечислению в бюджет, в срок, установленный налоговым законодательством РК.

В данном случае ключевым является срок, в который должны были быть совершены бездействия, а именно не совершение удержаний или совершение неполных удержаний сумм налогов в обозначенные законом сроки.

Согласно ст.311 НК РК налоговый агент обязан перечислить сумму корпоративного подоходного налога, удержанного у источника выплаты, не позднее двадцати пяти календарных дней после окончания месяца, в котором

была осуществлена выплата дохода, облагаемого у источника выплаты, если иное не предусмотрено НК.

В соответствии со ст.38 НК РК «течение срока начинается со дня, следующего за днем, в течение которого произошло фактическое событие или юридическое действие, которым определено начало срока исполнения налогового обязательства. Срок истекает в конце последнего дня налогового периода» [5].

По нашему мнению, уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет следует также считать правонарушения, предусмотренные ст.275 – Соккрытие объектов налогообложения и иного имущества, подлежащих отражению в налоговой отчетности.

Объективная сторона данного правонарушения будет заключаться в не отражении в учетной документации объектов, подлежащих налогообложению. Данное бездействие образует уклонение от уплаты налога с объекта, подлежащего налогообложению.

Соккрытие объекта налогообложения, определяется в зависимости от вида обязательного платежа, взимаемого с юридических и (или) физических лиц, характеризуется тем, что прибыль или другой объект налогообложения у налогоплательщика фактически существует, однако он не декларируется, не упоминается в документах, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей, которые представляются в налоговые или иные контролирующие органы, а потому никакие налоги на такие объекты не начисляются и не уплачиваются [51].

В примечании к данной статье имеется следующее разъяснение: «под соккрытием объектов налогообложения понимается также непринятие налогоплательщиком на учет товаров, импортированных на территорию Республики Казахстан с территории государств-членов Евразийского экономического союза» [5].

Несомненно, способом уклонения от уплаты налогов является правонарушение, предусмотренное ст.280 КоАП РК – выписка фиктивного

счета-фактуры. В данном случае счет-фактура выписывается на выполненные работы, услуги, которые фактически не осуществлялись, либо товары, которые не фактически не реализовывались. Таким способом достигается занижение объема прибыли юридического или физического лица.

Административная ответственность по ст.280 КоАП наступает в случае причинения противоправными действиями ущерба, менее чем в две тысячи раз МРП, либо ущерба, причиненного организации или государству менее двадцати тысяч МРП, поскольку превышение этих показателей предусматривает уголовную ответственность.

В примечании к этой статье сказано: «Фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный плательщиком, не состоящим на регистрационном учете по налогу на добавленную стоимость, а равно лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму налогов на добавленную стоимость» [5].

Для наступления административной ответственности по рассмотренным выше правонарушениям обязательно наличие уведомления уполномоченного органа государственных доходов по акту проведенной проверки.

Уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет усматривается в правонарушении, предусмотренном ст. 281 КоАП РК – Нарушение законодательства Республики Казахстан в области государственного регулирования производства и оборота отдельных видов нефтепродуктов и подакцизных товаров, за исключением биотоплива, этилового спирта и алкогольной продукции.

Объективная сторона основного состава выражается в действиях по непредставлению либо несвоевременному представлению декларации на нефтепродукты, на табачные изделия, а равно непредставление либо несвоевременное представление сведений, необходимых для осуществления мониторинга (ч.1 ст.281 КоАП).

Объективная сторона административного правонарушения, предусмотренного ч. 2-1 данной статьи состоит в недостоверном отражении объема нефтепродуктов, количества табачных изделий, а также недостоверном указании персонального идентификационного номера-кода на нефтепродукты, на табачные изделия в декларациях на нефтепродукты, на табачные изделия, в сведениях, необходимых для осуществления мониторинга.

Правонарушения, предусмотренные частями 3-10 данной статьи, по нашему мнению, следует признать иными нарушениями налогового законодательства, не образующими состав уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

Объективная сторона основного состава ст.282 КоАП РК – Нарушение законодательства Республики Казахстан о государственном регулировании производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции, составляют деяния, заключающиеся в непредставлении либо несвоевременном представлении декларации на этиловый спирт и (или) алкогольную продукцию.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ч.2-1 этой статьи состоит в недостоверном отражении объема этилового спирта и (или) алкогольной продукции, а также недостоверное указание персонального идентификационного номера-кода на этиловый спирт и (или) алкогольную продукцию в декларации на этиловый спирт и (или) алкогольную продукцию.

Остальные составы, предусмотренные частями 3-12, следует признать иными нарушениями налогового законодательства, не связанными с уклонением от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

Исключение составляет, по нашему мнению, состав правонарушения, предусмотренный пунктом 1) ч.7, объективная сторона которого заключается в осуществлении деятельности в период приостановления действия лицензии

по такой деятельности, поскольку доход, извлекаемый от этой деятельности, не декларируется и потому налоги не уплачиваются.

К рассматриваемой группе правонарушений, по нашему мнению, также следует отнести правонарушение, предусмотренное ст.287 – Неисполнение обязанностей, установленных налоговым законодательством Республики Казахстан, налогоплательщиками при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Евразийском экономическом союзе, а также невыполнение лицами требований, установленных законодательством Республики Казахстан.

Объективную сторону данного правонарушения образуют действия по неуплате, неполной уплате либо несвоевременной уплате косвенных налогов в срок, установленный налоговым законодательством Республики Казахстан, предусмотренные ч.1 ст.287.

Составы правонарушений, заключенные в других частях этой статьи, на наш взгляд, следует признать иными нарушениями налогового законодательства.

Общим последствием от всех рассмотренных нами административных правонарушений является причинение ущерба государству, бюджет которого недополучает положенных поступлений налогов и иных обязательных платежей.

Наступившие негативные последствия находятся в прямой причинной взаимосвязи с деяниями виновных лиц, содержанием которых являются самые разнообразные способы уклонения от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

К факультативным признакам объективной стороны правонарушений относятся время, место, обстановка их совершения.

Все рассмотренные нами административные правонарушения совершаются в период налоговой отчетности, установленной налоговым законодательством.

Местом совершения административного правонарушения будет признано место дислокации юридического либо физического лица, которое обычно совпадает с административно-территориальной единицей, в пределах которого осуществляет свою деятельность контролирующий уполномоченный орган государственных доходов республики, выявивший рассматриваемые нарушения.

Анализ содержания главы 16 КоАП РК и рассмотренных выше составов административных правонарушений приводит нас к убеждению о необходимости законодательного определения перечня административных правонарушений, которые следует признать различными формами уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Нам представляется целесообразным предусмотреть примечание к статье 277 КоАП РК в следующей редакции: «Уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются правонарушения, предусмотренные статьями 278, 279, 280, 281(ч.1-3), 282 (ч.1-3 и п.1 ч.7, 287 (ч.1))».

## 2.2 Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в административном законодательстве

В соответствии с КоАП РК административной ответственности подлежат как вменяемые физические лица, достигшие к моменту совершения правонарушения шестнадцатилетнего возраста, так и юридические лица.

В сфере налоговых правоотношений юридическое лицо является таким же, как и физическое лицо, субъектом гражданских прав и обязанностей. Юридическое лицо представляет собой объединение физических лиц, которое осуществляет свою деятельность в качестве субъекта гражданского права.

По справедливому замечанию И. Викторова, юридическое лицо наделено законом правоспособностью, что означает наличие у них юридических прав и обязанностей. Они могут быть представлены стороной и

одними из субъектов в материальных и процессуальных правоотношениях. В этой связи решения, исходящие от юридического лица, предусматривающие совершение определенных действий, следует признавать действиями и решениями юридического лица [52, с.46-47].

В силу того, что юридическое лицо представляет собой общность многих людей, возникает вопрос, кто из числа представителей юридического лица должен быть признан субъектом налоговых правонарушений. Ответ вполне очевиден, поскольку в любом юридическом учреждении имеются лица, которые в силу своих служебных обязанностей осуществляют:

- общее руководство организаций, отдают распоряжение о выполнении каких-либо работ и выполнении установленных законом правил, а также
- организует надлежащий бухгалтерский учет и своевременное составление бухгалтерской отчетности;
- своевременное и надлежащее исчисление и отчисление налоговых выплат.

Как полагает ряд ученых, перечень должностных обязанностей указанных лиц составляют:

- надлежащее ведение работы с денежной наличностью и кассовых операций;
- контроль за соблюдением правил ведения кассовых операций;
- своевременное представление сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации;
- своевременное представление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;
- своевременное исполнение обязанностей по исполнению поручений о перечислении налога и сбора (взноса);
- соблюдение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности и т.д. [53, с.109]

Получается, что субъектами налоговых административных правонарушений будут признаны должностные лица соответствующих

юридических лиц, главным образом это первые руководители и главные бухгалтеры.

КоАП РК устанавливает, что должностное лицо привлекается к административной ответственности при условии совершения административного правонарушения в связи с неисполнением или ненадлежащим исполнением им служебных обязанностей. При отсутствии этого обстоятельства должностное лицо, виновное в совершении административного правонарушения, подлежит ответственности на общих основаниях (ст.30 КоАП РК)

Указанные субъекты в соответствии с КоАП РК и НК РК имеют сложную дифференциацию.

А.И. Худяков и В.Ю. Шатова налоговых нарушителей подразделяют на четыре следующие категории: физические лица, индивидуальные предприниматели, должностные и юридические лица. Они считают, что на самом деле индивидуальные предприниматели и должностные лица, по сути, и есть физические лица. Однако с позиции определения субъектов рассматриваемых правонарушений физические лица могут быть восприняты в различных статусах: налогоплательщика, налогового агента, индивидуального предпринимателя, должностного лица организации» [54, с.51].

По мнению Е. Прохорова, субъектами рассматриваемых правонарушений являются участники материальных и организационных (процедурных) налоговых отношений, для которых законом или налоговыми органами устанавливаются обязанности или запреты и которые своим противоправным поведением нарушают их.

В одних случаях субъектом правонарушения, ответственности и, соответственно, наказания является непосредственно сам налогоплательщик. А в других предусмотренных законом случаях субъектами правонарушений в области налогообложения будут являться уже иные участники налоговых отношений, на которых законом возлагаются обязанности совершения тех

или иных юридически значимых действий (налоговые агенты, законные представители, платежные посредники - банки и финансовые учреждения) [55].

В соответствии с действующим КоАП РК субъектами административных налоговых правонарушений признаются физические лица, субъекты малого, среднего и крупного предпринимательства и некоммерческие организации.

Так, физические лица могут быть субъектами следующих административных правонарушений, предусмотренных: ч.1 ст.269, ст.275, ст.277, ч.1 и 2 ст.278, ч.1 ст.281, ч.1 ст.282 и ст.287 КоАП РК.

Причем, субъектами административных правонарушений, предусмотренных ч.3 и 4 ст.275 КоАП РК являются только налогоплательщики-физические лица, которые:

- имеют по состоянию на 31 декабря отчетного налогового периода имущество на праве собственности за пределами РК, а также деньги на банковских счетах в иностранных банках, находящихся за пределами РК и

- обязаны по требованию Налогового кодекса РК подавать декларацию по индивидуальному подоходному налогу за отчетный налоговый период, в котором они владели на праве собственности имуществом и деньгами на банковских счетах за пределами РК.

Юридические лица могут быть субъектами любых налоговых административных правонарушений.

По части первой ст.269 КоАП РК предусмотрен специальный субъект – это индивидуальные предприниматели, адвокаты, частные нотариусы, частные судебные исполнители и иные лица, осуществляющие отдельные указанные в НК РК виды деятельности, которые по требованию НК РК и иных правовых актов обязаны подавать налоговое заявление (уведомление) о постановке их на регистрационный учет в качестве налогоплательщиков в органах государственных доходов.

Субъектами правонарушения, предусмотренного ч.3 ст.269 КоАП являются исключительно налогоплательщики, подлежащие обязательной постановке на регистрационный учет по НДС:

- юридические лица-резиденты РК;
- юридические лица-нерезиденты РК, действующие в РК через филиал, представительство;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, занимающиеся частной практикой.

Субъектами правонарушений, предусмотренных ч.3 ст.269 КоАП не могут быть признаны сборщики налогов, налоговые агенты, платежные операторы, налоговые представители и физические лица, государственные учреждения, некоммерческие организации.

Налоговые агенты, платежные операторы, сборщики налогов, налоговые представители не могут быть признаны субъектами правонарушений, предусмотренных ст.275, 277, ч.1 и 3 ст. 278, ст.279, 280 и 287 КоАП РК.

Субъектами административных правонарушений, предусмотренных ст.279 КоАП РК признаются исключительно налоговые агенты, которые обязаны в соответствии с законом в пределах публично-правовых отношений между ними и государством, а также в связи с имущественными правоотношениями с налогоплательщиками обязаны представлять в органы государственных доходов декларации и расчеты о суммах начисленных и выплаченных налогоплательщиком доходов и суммах, удержанных с них налогов. У агентов имеется обязанность по исчислению, удержанию и уплате государству за счет налогоплательщика и от его имени налогов у источника выплаты доходов.

Субъективные признаки любого правонарушения включает такие компоненты, как вину, цель и мотив.

В соответствии со ст.11 КоАП РК физическое лицо подлежит административной ответственности только за те правонарушения, в отношении которых установлена его вина. Объективное вменение, то есть

административная ответственность за невиновное причинение физическим лицом вреда, не допускается.

Виновным в административном правонарушении признается физическое лицо, совершившее деяние умышленно или по неосторожности [47].

Административное правонарушение признается совершенным умышленно, если физическое лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своего действия (бездействия), предвидело его вредные последствия и желало или сознательно допускало наступление этих последствий либо относилось к ним безразлично (ст.26 КоАП РК).

Административное правонарушение признается совершенным по неосторожности, если физическое лицо, его совершившее, предвидело возможность наступления вредных последствий своего действия (бездействия), но без достаточных на то оснований легкомысленно рассчитывало на их предотвращение либо не предвидело возможности наступления таких последствий, хотя при должной внимательности и предусмотрительности должно было и могло их предвидеть (ст.27 КоАП РК).

По мнению А.А. Ялбулганова в законодательстве Республики Казахстан имеется затруднение, связанное с установлением виновности организации при обнаружении налогового правонарушения. В данном случае виновность учреждения находится в прямой зависимости от установления вины ее должностных лиц, деяния которых способствовали совершению юридическим лицом налогового правонарушения [56, с.51].

По этому поводу в Комментариях к КоАП РК, автором которых является коллектив ученых Министерства юстиции Республики Казахстан, отмечается, что наличие в отечественном законодательстве положений об установлении вины, как обязательного условия наступления административной ответственности только применительно к физическим лицам, исключает необходимость установления субъективной стороны правонарушений, совершенных юридическими лицами. Согласно отечественному административному законодательству юридические лица

подлежат административной ответственности только лишь за установленный факт совершения ими незаконного деяния, за совершение которого КоАП устанавливает ответственность. При этом установление вины должностных лиц данного юридического лица не требуется [57].

Е. Прохоров по поводу вины юридического лица пишет, что общеизвестный факт отсутствия у юридического лица сознания, признаваемого как свойства психики, что исключает наличие возможности осознавать опасность характера и последствий совершаемых деяний, объективно возможно обнаружение требуемого психического состояния при привлечении юридического лица к ответственности через восприятие проступка и его последствий соответствующего физического лица, который выполнил объективную сторону правонарушения от имени юридического лица.

В связи с изложенным отношение юридического лица

В указанной связи организационное отношение юридического лица к совершенному им деянию и наступившим последствиям должно быть признано существующим и выразившимися в психическом отношении конкретных физических лиц, которые совершили конкретные деяния от имени и в интересах юридического лица» [55].

Мы солидарны с мнением указанного автора. Действительно, юридическое лицо осуществляет деятельность посредством действий конкретных физических лиц, а конкретнее должностных лиц, осуществляющих общее руководство деятельности всего коллектива юридического лица. Конкретные действия и решения по большей части осуществляются непосредственно этими должностными лицами организаций, которые, естественно, обладают сознанием и волей.

С другой стороны, вполне возможны ситуации, при которых деяния должностного лица организации будут исключать административную ответственность юридического лица, невзирая на то, что должностное лицо действовало от имени, а возможно и в интересах юридического лица. В

подобных случаях ответственность для юридического лица не наступает, а деяния физического лица должны будут рассмотрены обособленно в соответствии с законом.

Действия должностных лиц юридических лиц и физических лиц при совершении ими административных правонарушений, предусмотренных ст.275, 277 и 280 КоАП РК характеризуются в форме умысла. Эти лица сознавали противоправность своих действия, предвидели наступления общественно опасных последствий, но желали наступления этих последствий.

Правонарушения, предусмотренные ст.ст.269, 278, 279, 281 и 282 КоАП РК предусматривают форму вины, как в виде умысла, так и неосторожности. Неосторожная форма вины проявляется в том, что виновные лица сознавали противоправность своих действий, предвидели возможность наступления вредных последствий и сознательно допускали их наступление либо относились к ним безразлично.

Например, при совершении правонарушения, предусмотренного ч.1 ст.278 КоАП РК - Занижение суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, «налогоплательщик может заблуждаться относительно характера и объема своих действительных прав и обязанностей, ошибочно полагать о наличии у него прав на дополнительные вычеты (зачет), на налоговые льготы или об отсутствии у него обязанности исчислять налог с определенных объектов налогообложения. В таком случае занижение суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет происходит по неосторожности налогоплательщика (в силу его небрежности или самонадеянности)» [57].

Цели и мотивы налоговых административных правонарушений вполне очевидны – это желание получить материальную выгоду.

Относительно правонарушений, предусмотренных ст.275 - Соккрытие объектов налогообложения и иного имущества, подлежащих отражению в налоговой отчетности, зачастую виновные лица движимы стремлением

утаить само имущество, сделки с ним и права на него от внимания государства и третьих лиц по причине незаконности его приобретения и владения. Разумеется, ожидаемое налогообложение этого утаенного имущества, даже при условии его необременительности для владельца, может обусловить раскрытие сведений о нем и действительных основаниях его получения в собственность и повлечь для виновного более тяжкие последствия. Такое имущество может быть у владельца безвозмездно изъято и обращено в собственность государства посредством конфискации. Все дело в том, что доходы и имущество, полученное и (или) находящееся у налогоплательщика на незаконных основаниях, не освобождает его от необходимости исчисления и уплаты с него налогов, а последующий возврат доходов или имущества в пользу его законных владельцев или его изъятия (конфискации) в доход государства происходят без учета (зачета или возврата) уплаченных с них правонарушителем налогов [57].

Таким образом, для наступления административной ответственности за административные правонарушения в сфере налогов и обязательных платежей в бюджет необходимо установление всех рассмотренных выше элементов субъективной стороны. Их установление имеет существенное значение для назначения мер административного взыскания.

### 3. ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ И ПРАКТИКА ПРИМЕНЕНИЯ УГОЛОВНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ОБ ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ

#### 3.1 Объективные признаки налоговых уголовных правонарушений

В соответствии со ст. 244 УК РК уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет признаются деяния,

совершенные путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию или иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению, с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере[30].

Статья 245 УК РК устанавливает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере.

Объектом указанных преступлений выступают общественные отношения по поводу осуществления основанной на законе финансовой деятельности государства

Предметом преступлений являются предусмотренные налоговым законодательством налоги и сборы, взимаемые с физических лиц и организаций

Объективная сторона преступлений, предусмотренных ст. 244 УК РК, представляет уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет:

- путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной;

- путем включения в декларацию, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах;

- путем включения в иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о расходах;

- путем включения в иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, искаженных данных об имуществе, подлежащем налогообложению;

- путем использования счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, если указанные деяния повлекли неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере.

Основанием для начисления и уплаты подоходного налога является декларация о доходах – это письменное заявление налогоплательщика на бланке установленной формы о полученных доходах и осуществленных расходах, источниках доходов, сделках со взаимозависимыми лицами, налоговых льготах и исчисленной сумме налога (сбора) и других данных, связанных с исчислением и уплатой налога (сбора) за истекший период (квартал, полугодие). Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу (сбору), в отношении которого он признан налогоплательщиком, если иное не установлено налоговым законодательством. Налоговая декларация представляется в налоговые органы по месту учета налогоплательщика в установленной законодательством форме [58].

В декларации физическое лицо под свою ответственность указывает все полученные им и подлежащие налогообложению доходы за год, источники их получения. Представление декларации о доходах и расходах является обязательной для граждан, совокупный доход которых достигает уровня, определенного налоговым законодательством РК, а также для тех, кто

обладает несколькими источниками облагаемого налогом дохода либо имеет такие источники помимо основного места работы.

Объектом налогообложения у граждан РК является их годовой доход, полученный из источников в РК и за ее пределами, как в денежной, так и в натуральной форме, в том числе в виде материальной выгоды; у физических лиц, не имеющих постоянного места жительства в РК – из источников в РК.

Совокупный годовой доход – это доход лица из различных источников в течение календарного года. Он включает в себя все виды доходов, в том числе:

- 1) доходы, полученные в виде оплаты труда и пенсионных выплат;
- 2) доходы от предпринимательской деятельности;
- 3) имущественные доходы [58].

В соответствии со ст. 186 НК РК, если иное не установлено настоящей статьей, декларация по индивидуальному подоходному налогу представляется в налоговый орган по месту нахождения (жительства) не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом, за исключением случаев, предусмотренных Конституционным законом Республики Казахстан «О выборах в Республике Казахстан», Уголовно-исполнительным кодексом Республики Казахстан и Законом Республики Казахстан «О борьбе с коррупцией».

Непредставление гражданином уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет будет расценено как уклонение в случае, если истекли сроки представления декларации. При этом возможность предоставления декларации у лица была, помимо этого, со стороны налогового органа были действия, призванные побудить лицо к своевременному предоставлению декларации.

Уклонение может выражаться также во включении в декларацию, связанную с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах.

Включение в декларацию заведомо искаженных сведений о доходах или расходах состоит в действиях по внесению в соответствующие документы информации, не соответствующей реальному положению дел в части полученной прибыли или имевших место затрат, т.е. на момент внесения указанных данных виновное лицо было осведомлено о несоответствии вносимых данных реальной действительности. Такое искажение сведений может быть: путем сокрытия либо занижения полученных доходов; сокрытия либо неверного указания источника дохода; в преувеличении понесенных расходов и т.п.

Существенным признаком при этом выступает заведомость действий, то есть заблаговременное знание лицом того, что отражаемые в декларации сведения являются искаженными. Заведомо искаженными признаются данные, основанные на умышленном искажении либо игнорировании фактов, например, заниженные сведения о начисленном доходе. Не признаются заведомо искаженными сведения, являющиеся результатом грубой арифметической ошибки, спорной трактовки юридической природы фактов, могущие отразиться на правильном исчислении налогов, а также в случаях двусмысленного содержания норм законодательства [57].

В результате можно заключить, что объективную сторону образуют активные действия виновных налогоплательщиков, направленные на искажение сведений о доходах и расходах. Эти недостоверные сведения могут быть внесены как в декларацию, так и в иные налоговые документы.

Не образуют сокрытие от налогов не включение в декларацию данных о доходах, которые в соответствии со ст.156 НК РК относятся к освобожденным от налогообложения доходам физических лиц.

Уклонение может состоять во внесении заведомо искаженных данных об имуществе, подлежащем налогообложению.

К имущественному доходу физического лица, подлежащему налогообложению, относится:

1. Доход от прироста стоимости при реализации физическим лицом имущества, указанного в статье 180-1 Налогового Кодекса;

2. Доход от прироста стоимости при передаче физическим лицом имущества (кроме денег) в качестве вклада в уставный капитал, указанного в статье 180-2 Налогового Кодекса;

3. Доход, полученный физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, от сдачи в аренду имущества лицам, не являющимся налоговыми агентами.

Состав уголовного правонарушения, предусмотренного ст. 244 УК РК, материальный. Уголовная ответственность наступает в случае, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере. Согласно разъяснениям, содержащимся в УК РК, для данной нормы крупным размером признается сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая двадцать тысяч месячных расчетных показателей.

Представляется, что для правильного понимания смысла ст. 245 УК РК требуется уяснение содержания таких понятий, как «организация», «бухгалтерские документы», «объект налогообложения», «доход» и «расход».

Организации – это юридические лица, образованные согласно законодательству Республики Казахстан, а также иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством своих государств, а равно международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Республики Казахстан.

Положениями действующего налогового законодательства установлено, что юридическое лицо своим решением вправе признать налоговым агентом по уплате определенного вида налога или иного обязательного платежа в бюджет свое структурное подразделение (филиал или представительство).

Для этого юридическое лицо должно совершить определенные юридические действия, а именно:

Принять решение, которым была бы возложена обязанность на структурное подразделение по уплате соответствующих налогов и иных платежей.

При необходимости, в этой части, внести соответствующие изменения в положения о филиале (представительстве) юридического лица.

Уведомить, посредством подачи письменного заявления, налоговый орган по месту регистрации структурного подразделения о соответствующем решении.

Относительно организаций речь идет о нижеследующих налогах:

Относительно организаций речь идет о нижеследующих налогах.

1. Корпоративный подоходный налог;
2. Индивидуальный подоходный налог;
3. Налог на добавленную стоимость;
4. Акцизы;
5. Рентный налог на экспортируемую сырую нефть, газовый конденсат;
6. Налоги и специальные платежи недропользователей;
7. Социальный налог;
8. Земельный налог;
9. Налог на транспортные средства;
- I. Налог на имущество;
- II. Налог на игорный бизнес;
- 1.2. Фиксированный налог.

Объектами обложения по налогам являются

Объектами обложения по налогам применительно к организациям являются:

- 1 По корпоративному подоходному налогу:
  - а) налогооблагаемый доход;
  - б) доход, облагаемый у источника выплаты;

в) чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение

2. По налогу на добавленную стоимость:

а) облагаемый оборот;

б) облагаемый импорт.

3. по акцизам:

а) операции, осуществляемые плательщиками акциза, с произведенными (или) добытыми, и (или) разлитыми им подакцизными товарами;

б) оптовая и розничная реализация бензина и дизельного топлива (за исключением авиационного);

в) реализация конкурсной массы, конфискованных и (или) бесхозяйных, перешедших по праву наследования к государству и безвозмездно переданных в собственность государства подакцизных товаров;

г) порча, утрата подакцизных товаров.

4. По рентному налогу - объем сырой нефти, газового конденсата, угля, реализуемый на экспорт.

5. Налоги и специальные платежи недропользователей:

а) подписной бонус;

б) бонус коммерческого обнаружения;

в) платеж по возмещению исторических затрат;

г) налог на добычу полезных ископаемых;

д) налог на сверхприбыль.

6. По социальному налогу - расходы работодателя, выплачиваемые работникам в виде доходов.

7. По земельному налогу - земельный участок.

8. По налогу на транспортные средства - транспортные средства, за исключением прицепов, подлежащие государственной регистрации и (или) состоящие на учете в Республике Казахстан.

9. По налогу на имущество юридических лиц - основные средства и нематериальные активы.

10. По налогу на игорный бизнес:

- а) игровой стол;
- б) игровой автомат;
- в) касса тотализатора;
- г) электронная касса тотализатора;
- д) касса букмекерской конторы;
- е) электронная касса букмекерской конторы.

11. По фиксированному налогу:

- а) игровой автомат без выигрыша, предназначенный для проведения игры с одним игроком;
- б) игровой автомат без выигрыша, предназначенный для проведения игры с участием более одного игрока;
- в) персональный компьютер, используемый для проведения игры;
- г) игровая дорожка;
- д) карт;
- е) бильярдный стол.

Диспозиция ст. 245 УК РК подразумевает уклонение от этих видов налога.

Объективную сторону данного уголовного правонарушения образуют следующие деяния:

- непредставление декларации, когда подача декларации является обязательной;
- внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей в бюджет;
- внесение в декларацию заведомо искаженных данных о расходах путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей.

Преступление признается оконченным и для виновных наступает уголовная ответственность при условии, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере.

Для квалификации деяний виновных лиц именно по данной норме требуется детальное установление всех признаков объективной стороны. К.Е. Ривкин по этому поводу пишет, что для правильной квалификации деяний виновных и привлечения их к уголовной ответственности важное значение имеет установление всех объективных признаков данного правонарушения. Однако серьезную сложность в практике правоприменения и теории права представляет применяемый понятийный аппарат. Имеет место мнение относительно того, что понимание многих понятий, используемых в составе данного преступления, становится возможным лишь при обращении к положениям хозяйственного законодательства [59, с. 75].

Следует отметить, что уголовное правонарушение образует не само по себе непредставление декларации, а только лишь непредставление, повлекшее неуплату налога. Иными словами, между действиями по непредставлению декларации и последствиями в виде неуплаты налога должна быть причинно-следственная связь. Непредставление декларации вследствие халатности, болезни ответственного за это лица не образует состав преступления, так как отсутствует умысел.

Для правильной квалификации деяния, предусмотренного ст. 245 УК РК, требуется исследование содержания бухгалтерских документов, в которые виновными включаются искаженные сведения. Подробные рекомендации по порядку оформления этих документов и их содержанию даны в Законе РК от 28 февраля 2007 года № 234 «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Данный законодательный акт подробно регламентирует порядок создания, принятия и отражения в них сведений о бухгалтерском учете, а также порядке и сроках хранения первичных документов организациями.

Перечень сведений о доходах и расходах, которые должны быть обязательно включены в бухгалтерские документы и использованы при исчислении налогооблагаемой базы, устанавливается нормативно-правовыми актами. Основным нормативным актом является Налоговый кодекс РК.

В соответствии с данными правовыми актами к бухгалтерским документам относятся:

1. Первичные учетные (оправдательные) документы всех хозяйственных операций, проводимых организацией, т.е. на основании которых ведется бухгалтерский учет (кассовые и банковские документы, платежные поручения, приходные и расходные кассовые ордера, квитанции к ним и т.д.),

2. Регистры бухгалтерского учета, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, и отражаемые на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности: специальные книги, журналы, карточки, сводные листы, ведомости и т.д.

3. Бухгалтерская отчетность - единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе бухгалтерского учета: бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, приложения к ним, аудиторское заключение, пояснительная записка.

Согласно НК РК объектами налогообложения являются операции по реализации товаров (работ, услуг), прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), а также имущество либо иной, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику объект, с наличием которого у налогоплательщика законодатель связывает возникновение обязанности по уплате налога.

В итоге, объекты налогообложение можно подвергнуть классификации по их принадлежности к материальным (т.е. вещи или имущество) и нематериальным (работа, услуги), посредством которых извлекается доход.

Объект налогообложения должен пройти три обязательных этапа, который можно отобразить в следующей схеме: хозяйственный факт, фиксация и обобщение фактов, бухгалтерский и налоговый учет, налоговый расчет, подведение итога.

НК РК трактует доход как экономическую выгоду, выраженную в денежной или натуральной форме, учитываемую в той мере, в которой ее можно оценить, и определяемую в соответствии с положениями глав НК РК «Налог на доходы физических лиц» и «Налог на прибыль (доход) организаций».

Под расходами следует понимать затраты, включаемые в себестоимость продукции и на сумму которых должна быть уменьшена валовая прибыль предприятия. Например, затраты, связанные с производством продукции, на оплату труда работников, на подготовку и освоение производства и т.д.

Заведомо искаженными являются сведения, которые были подвергнуты намеренному изменению и переставшие отражать действительное положение дел в части величины доходов, расходов или льгот, подлежащих учету при исчислении налогов, а также данные, искажающие фактическое состояние по причине игнорирования существенно важных сведений. Намеренное изменение сведений может быть совершено посредством сокрытия либо уменьшения полученных доходов; утаивания или намеренно неправильного указания источников дохода; преувеличение имевших место расходов и другой заведомо ложной информации. Главным отличительным свойством в данном случае признается заведомость действий, т.е. осведомленность виновного лица о том, что вносимые в декларацию или бухгалтерские документы сведения в силу их намеренного изменения, не соответствуют реальной действительности.

Налогооблагаемый доход организаций определяется как разница между совокупным годовым доходом с учетом корректировок и вычетами. В совокупный годовой доход включаются все виды доходов налогоплательщика (валовый доход). Прежде всего – это доходы от

реализации товаров (работ, услуг). В состав совокупного годового дохода налогоплательщика также входят: доходы от сдачи в аренду имущества, доходы от списания обязательств, дивиденды, вознаграждения, выигрыши и т.д.

При исчислении налогооблагаемого дохода, выступающего в качестве предмета корпоративного подоходного налога, из совокупности годового дохода производятся вычеты.

При установлении присутствия заведомых искажений в бухгалтерских документах, необходимо выявлять факты не только не подтверждения первичной документацией изложенных в них данных, но и несопоставимость обнаруженных сведений с реальными расходами и доходами.

Рассматриваемое нами преступление осуществимо посредством бездействия. Бездействие будет выражаться в невыполнении действий по отражению в бухгалтерских документах объектов налогообложения, или не предоставления бухгалтерской отчетности. В диспозиции ст.245 УК, законодатель, указывая на неправомерность включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах, имеет ввиду утаивание таких объектов налогообложения как прибыли, оборота, фонда заработной платы и др.

Статья 245 УК подразумевает сокрытие таких объектов налогообложения как налоги и (или) сборы, подлежащие в соответствии с законодательством РК о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в государственный бюджет. Под сокрытием других объектов налогообложения понимаются не отражение в бухгалтерской документации каких-либо объектов, подлежащих налогообложению; незаконное уменьшение налоговой базы; заведомо неправильное ее исчисление и т.д. [60, с.123].

В числе иных способов уклонение от уплаты налогов ученые выделяют такие, как: не постановка на налоговый учет, занижение числа работников,

незаконное использование предоставленных законодательными актами льгот, фальсификация данных о работающих инвалидах и т.д.

Анализ правоприменительной практики позволяет установить несколько десятков способов уклонения, которые следует именовать «иными».

Обзор практики правоприменения норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов с организаций позволяет сделать заключение, что под определение совершения рассматриваемого преступления «иными способами», подпадают любые умышленные деяния – действие или бездействие, имеющие своей целью частичную или полную неуплату налогов. При этом эти умышленные действия не всегда связаны с обманом налоговых органов в части наличия или отсутствия объекта налогообложения. В таких обстоятельствах руководитель юридического лица должен быть привлечен к уголовной ответственности, при условии отсутствия признаков крайней необходимости.

Сказанное позволяет утверждать, что под термином «уклонение» следует понимать не только действие (бездействие), но и его результат, причем, уклонение-результат является результатом из уклонения-бездействия.

Не будут иметь доказательственного значения намерения уклониться от уплаты налогов при обнаружении в представленных налоговым органам бухгалтерских документах неточностей, описок, исправлений, арифметических ошибок, допущенных вследствие невнимательности, небрежности, легкомыслия, которые послужили основанием к уменьшению налоговых платежей и иных сборов. Здесь речь идет об обычных налоговых ошибках. Эти ошибки не влекут ответственности в административном или дисциплинарном порядке [61, с.41].

Распространенными способами уклонения от уплаты НДС являются:

- не отражение по счету реализации сумм выручки от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг по основной деятельности, включая суммы арендной платы и прочие обороты по реализации;

- занижение объема (стоимости) реализованной продукции;

- отпуск собственной продукции, материальных ресурсов, основных фондов с применением натуральной формы расчетов по договоренности, по бартерным сделкам, в порядке оплаты труда, безвозмездной передачи;

- искажение отчетных данных при определении расходов на оплату труда;

- фиктивный экспорт;

- заключение фиктивных договоров о совместной деятельности и т.д.

В целях уклонения от уплаты акцизов используются:

- вывоз товаров на временное хранение и переработку сырья за рубеж, с последующей реализацией;

- ложные экспортные операции;

- занижение контрактных цен по сравнению с фактическими на импортируемые товары и услуги;

- провоз товаров с использованием похищенных акцизных марок на вино-водочные изделия;

- организация «подпольных» цехов по производству спиртных напитков и т.д. [62, с.73].

Наиболее распространенными способами сокрытия прибыли и доходов являются:

- невнесение в бухгалтерский учет предприятия данных о полученных суммах дохода;

- занижение показателей от реализации продукции;

- завышение себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) за счет неполноты и неправильного отражения в учете фактических затрат на ее производство и реализацию;

- неправильное или несвоевременное отнесение на себестоимость расходов будущих периодов;

- уклонение от уплаты налога на прибыль с помощью оффшорных компаний и т.д. [62, с.74].

До настоящего времени вопрос о том, с какого момента преступление, предусмотренное ст. 245 УК РК, считается оконченным остается спорным. Важность решение этого вопроса не вызывает сомнений.

В уголовно-правовой науке мнения ученых разнятся. Так существующие мнения представлены следующим образом: преступление следует признать оконченным с момента:

- фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством;

- включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных либо сокрытия иным способом истинных сведений о доходах или расходах организации;

- истечения сроков уплаты налогов и страховых взносов, включая сроки, определяемые для уточнений в поданную декларацию;

- представления в налоговые органы или направления в их адрес по почте подложных по содержанию бухгалтерских документов;

- представления плательщиком налогов в налоговый орган документов, содержащих искаженные данные об объектах налогообложения, о доходах или расходах либо умышленной их неуплате в соответствующие сроки в установленном законом порядке;

- наступления календарного срока, определенного в законе для уплаты конкретного налога или взноса;

- представления в налоговые органы бухгалтерской отчетности с исчислением налогооблагаемой базы [61, с.75].

Так как негативным последствием рассматриваемого преступления является не поступление в бюджетную систему РК полагающихся денежных сумм, момент окончания уклонения от уплаты налогов совпадает именно с

моментом фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством.

Однако здесь следует иметь ввиду два значительных обстоятельства. Во-первых, законом установлены налогооблагаемые периоды для каждого из видов налогов. До завершения этого периода преступление невозможно представить оконченным. Во-вторых, для окончания преступления важное значение имеет последний установленный законом срок уплаты налога за истекший налогооблагаемый период.

Часть 2 ст. 245 УК РК предусматривает то же деяние, совершенное:

1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

2) группой лиц по предварительному сговору, -

Часть третья образуют деяния, предусмотренные частями первой или второй ст. 245 УК, совершенные преступной группой либо особо крупном размере, -

Введение в ч.2 ст. 245 УК РК квалифицированного состава «с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров», является вполне объективным.

Однако, если следовать буквальному толкованию данной нормы, то совершение уклонения от уплаты налогов с организации путем использования только одной счет-фактуры без фактического выполнения работы, оказания услуг или отгрузки товаров, может образовывать состав данного преступления. При этом, в связи с тем, что данный вид преступления относится к материальному составу, обязательным условием является уклонения от уплаты налогов в крупном размере 39 640 000 тенге в результате выписки одной счет-фактуры. Согласно судебной практике, уклонение от уплаты налогов с организации осуществляется по двум основным видам: налог на добавленную стоимость (НДС) и корпоративному подоходному налогу (КПН).

Согласно ст. 147 НК РК налогооблагаемый доход налогоплательщика, подлежит обложению корпоративным подоходным налогом по ставке 20 процентов.

Согласно статье 268 НК РК ставка налога на добавленную стоимость составляет 12 процентов и применяется к размеру облагаемого оборота и облагаемого импорта.

Таким образом, уклонение от уплаты по КППН в крупном размере 39 640 000 тенге, признается сделка по счет-фактуре, на сумму 198 200 000 тенге ( $20\% \times 39\,640\,000 = 198\,200\,000$ ), т.е. единовременная стоимость товара, услуг или работ, должна составлять 200 млн. тенге, а по НДС – 330 333 333 тенге, что в практической деятельности субъектами не осуществляется.

Лица, вовлеченные в преступные схемы уклонения от уплаты налогов, с целью конспирации незаконных действий, а также желающие как можно дольше не привлекать внимание налоговых органов, используют несколько счет-фактур, в которых указаны незначительные суммы, дабы не вызывать подозрение.

Иными словами, виновные лица, совершившие уклонение от уплаты налогов с организации путем использования нескольких счетов-фактур, но преследовавших единый умысел, направленный на причинение крупного ущерба, не могут быть привлечены к уголовной ответственности.

В связи с чем, полагаем необходимым внести изменения в ч.2 ст. 245 УК РК, изложив в следующей редакции «с использованием одной или несколько счет-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Указанные же изменения должны коснуться и диспозиции статьи 216 УК РК – «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров».

Совершение группой лиц по предварительному сговору для ст.245 УК имеет свою специфику. Чаще всего членами группы являются сотрудники

этой же организации. При этом распределение ролей обычно происходит следующим образом: руководитель предприятия - организатор преступления, главный бухгалтер - исполнитель.

Особо крупный размер для статьи 245 УК составляет сумму не поступивших платежей в бюджет, превышающую пятьдесят тысяч МРП.

### 3.2 Субъективные признаки уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в уголовном законодательстве

Общеизвестным является факт того, что нормальное функционирование налоговой системы, обеспечивающей надлежащую уплату налогов и других обязательных платежей в бюджет физическими и юридическими лицами, обуславливает экономическую стабильность государства. Именно поэтому статья 35 Конституции Республики Казахстан устанавливает, что «уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого» [15].

Реализация указанного конституционного положения предусматривает установление не только налоговой и административной, но и уголовной ответственности за различные нарушения налогового законодательства.

По поводу обоснования указанных видов юридической ответственности нам импонируют выводы, сделанные в постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой милиции», в которых сказано, что «налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, поскольку иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства» [63].

В данном положении достаточно четко обозначена основная цель правоотношений, в процессе которых происходит изъятие имущества физических и юридических лиц, — это финансовое обеспечение публичной деятельности. Определение цели налогообложения объясняет и оправдывает, с одной стороны, одностороннее государственное волеизъявление по изъятию имущества, с другой – установление законодательной обязанности для физических и юридических лиц по уплате налогов и иных обязательных платежей.

Каждое из указанных видов юридической ответственности за различные нарушения налогового законодательства влечет для нарушителя, коим является налогоплательщик, определенные правовые последствия.

В случаях наступления налоговой ответственности Налоговым кодексом РК предусмотрены начисление пени, приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика, ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика, а также меры принудительного взыскания налоговой задолженности и т.д.

Административная ответственность за нарушения налогового законодательства в соответствии с КоАП РК влечет применение мер государственного принуждения в виде наложения взысканий, предусмотренных санкциями соответствующих статей КоАП РК, которые по большей части представлены в виде штрафа.

Однако наиболее жесткие правоотношения между государством и налогоплательщиком складываются в уголовно-правовой сфере.

С субъективной стороны уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК РК) совершается только с прямым умыслом. Виновный сознает, что уклоняется от уплаты налога в крупном размере путем непредставления в налоговые органы декларации о доходах или путем включения в нее заведомо искаженных данных о доходах или расходах, предвидит возможность неуплаты налога в крупном размере, и желает уклониться от уплаты налога. Данное

преступление совершается с корыстным мотивом. Целью преступных действий является уклонение от исполнения обязательств по уплате подоходного налога с последующим использованием сокрытых средств по своему усмотрению.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 245 УК РК, характеризуется умышленной формой вины и предполагает в действиях виновного наличие только прямого умысла, имеющего интеллектуальное и волевое выражение.

Интеллектуальный элемент здесь заключается в понимании субъектом того обстоятельства, что частичная или полная неуплата налогов причиняет ущерб охраняемым уголовным законом общественным отношениям. Он мысленно представляет себе неизбежность последствий совершенного деяния, которые выражаются в не поступлении надлежащих налогов в бюджетную систему Республики Казахстан [64, с. 41].

Волевой элемент прямого умысла при квалификации рассматриваемого преступления состоит в желании совершения определенных действий, направленных на сокрытие объекта налогообложения или на неуплату налогов.

О прямом умысле рассматриваемого преступления свидетельствует и тот факт, что в диспозиции ст. ст.245 УК РК указан признак «заведомости» искажения данных, который подчеркивает «прямо умышленный» характер совершаемых действий [65, с.33].

Некоторыми учеными в свое время высказывалось мнение, что совершение налоговых преступлений возможно и по неосторожности в форме преступной небрежности. Однако указание в диспозиции ст. 245 УК РК признака «заведомости» искажения данных исключает такую возможность.

Поэтому, если вина лица выражается в форме неосторожности, то его деяние может быть признано только налоговым правонарушением.

Цели и мотивы уклонения от уплаты налогов в диспозиции ст. ст.245 УК РК не указаны. Соответственно они не являются обязательными признаками состава данного преступления. Вместе с тем анализ содержания указанной нормы и практики ее применения позволяет сделать вывод: свершение преступлений, направленных на неуплату налогов, связано прежде всего с корыстными побуждениями и желанием скрыть неучтенные доходы от налогообложения.

Хотя мотив и не является обязательным признаком состава преступления, он имеет значение при назначении наказания. Одно дело, если действиями виновного двигателя личная корыстная заинтересованность, другое - если руководитель спасал производство от остановки, а работников - от грозящего увольнения.

Цель налоговых преступлений выражается, как правило, в стремлении субъекта уменьшить размер налогов или полностью удержать сокрытые средства в личной собственности, либо обратить их в собственность других лиц.

Статья 245 УК РК предусматривает уголовную ответственность за «уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере»[30].

Квалифицированный состав данного уголовного правонарушения предусматривает совершение того же деяния:

- 1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;
- 2) группой лиц по предварительному сговору.

Особо квалифицированный состав предполагает совершение деяния, предусмотренных частями первой или второй, совершенных преступной группой либо в особо крупном размере.

Виды наказаний за указанные уголовные правонарушения в зависимости от их квалификации варьируют от назначения штрафа в размере до двух тысяч месячных расчетных показателей до лишения свободы на срок от пяти до восьми лет.

Вопрос привлечения к уголовной ответственности виновных в совершении указанных правонарушений порождает проблему, связанную с субъектом этих правонарушений.

Так, субъектами указанных налоговых правонарушений, также, как и правонарушений, предусмотренных, например, ст. 244 УК РК (Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет) являются налогоплательщики.

Согласно разъяснениям, содержащимся в п.п. 57) и 67) ст. 1 НК РК, налогоплательщиком признаются физические и юридические лица; физическое лицо – гражданин Республики Казахстан, иностранец или лицо без гражданства; юридическое лицо – организация, созданная в соответствии с законодательством Республики Казахстан или иностранного государства (юридическое лицо-нерезидент).

Как известно, в соответствии со ст. 15 УК РК уголовной ответственности подлежат вменяемые физические лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста.

В случаях совершения правонарушений, предусмотренных ст. 244 УК РК, субъект налогоплательщика совпадает с субъектом правонарушения. Однако подобного совпадения не происходит по правонарушениям, предусмотренным ст. 245 УК РК. Тем не менее, нормативного разъяснения по определению субъекта уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций нет.

В отечественной уголовно-правовой науке можно обнаружить следующие мнения.

Ж.С. Елюбаев пишет, что субъектом, преступлений, предусмотренных ст.245 УК РК «является физическое вменяемое лицо, которое обязано представлять декларацию о доходах и расходах в орган государственной налоговой службы Республики Казахстан» [66, с.11].

Как известно, субъектом, обязанным представлять декларацию о доходах и расходах организации, является налоговый агент – «индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, юридическое лицо, в том числе его структурные подразделения, а также юридическое лицо-нерезидент, на которых в соответствии с настоящим Кодексом возложена обязанность по исчислению, удержанию и перечислению налогов, удерживаемых у источника выплаты» [5].

В качестве налоговых агентов могут выступать первые руководители и главные бухгалтеры. Они, являясь участниками налоговых правоотношений, выполняют предусмотренные законом действия за счет налогоплательщика в пользу государства и, тем самым, реализуют исполнение налоговых обязательств налогоплательщиком.

А.Б. Бекмагамбетов, В. П. Ревин и В.В. Ревина – авторы учебника по особенной части уголовного права Республики Казахстан, полагают, что «субъект уголовного правонарушения наряду с признаками общего субъекта обладает специальными признаками – руководитель организации, лицо, выполняющее обязанности главного бухгалтера либо иные управленческие функции, связанные с подготовкой утверждением и направлением документов в налоговые органы» [67, с.169].

Другой коллектив казахстанских авторов в числе Д. Токмурзиной, Д. Токпаевой и Б. Кужатова считают, что «учитывая, что налоговые декларации подписываются электронной цифровой подписью руководителей, то, соответственно подписант налоговой декларации подвергается риску.

Именно первый руководитель будет привлекаться к следствию за налоговые проблемы предприятия» [68, 11].

Таким образом субъект правонарушений, предусмотренных ст.245 УК РК, по мнению отечественных правоведов, специальный – руководитель организации и главный бухгалтер.

Аналогичные суждения наблюдаются в среде российских ученых.

А.А. Витвицкий пишет, что «стоит привлекать к уголовной ответственности в качестве исполнителя только руководителя предприятия. Бухгалтер же при наличии умысла на совершение преступления может отвечать, как соучастник» [69, с.102].

И.И. Кучеров считает, что «главный бухгалтер имеет достаточно полномочий, чтобы реализовать преступный умысел самостоятельно, а, следовательно, может являться субъектом преступления» [70, с.231].

И.В. Ханова пишет, что «к субъектам уклонения от уплаты налогов и (или) сборов с организаций могут быть отнесены: руководитель организации-налогоплательщика, действующий от ее имени на основании устава (учредительных документов); главный бухгалтер (при его отсутствии в штате бухгалтер, в обязанности которого входят подписание отчетной налоговой документации, обеспечение полной и своевременной уплаты налогов и сборов); лица, фактически выполняющие обязанности указанных должностных лиц организации; другие лица, уполномоченные органом управления организации на совершение таких действий» [71, с.105].

Отечественная правоприменительная практика также свидетельствует о том, что в качестве специального субъекта рассматриваемого уголовного правонарушения признаются первые руководители организаций.

Например, в г. Нур – Султан, Сарыаркинским районным судом был вынесен приговор по обвинению в преступлении, предусмотренном ч.3 ст.245 УК РК руководителю ТОО «Атырауоблтяжстрой». Было установлено, что предприятие в течение трех лет уклонялось от уплаты налогов на сумму свыше 1,3 млрд.тенге. Судом в отношении виновного назначено наказание в

виде лишения свободы сроком на пять лет. В качестве дополнительного наказания руководитель ТОО лишен права занимать руководящие должности в коммерческих организациях сроком до трех лет [72].

В другом случае в приговоре суда сказано, что «Д. Ибрагимов, являясь директором ТОО «Элмонт» с целью незаконного материального обогащения, действуя согласно преступному умыслу, использовал следующие заведомо подложные первичные бухгалтерские документы, составленные от имени ТОО «Батыс Теміржолқұрылыс», ТОО «ЭгидаСтройСервис», ТОО «Гарлан-М» и ТОО «Ал-Ар0609» в бухгалтерском учете с целью увеличения расходов предприятия и последующего уклонения от уплаты налогов. Тем самым Д. Ибрагимов являясь руководителем ТОО «Элмонт» уклонился от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, путем внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах и сокрытия других объектов налогообложения, повлекшие неуплату налога в особо крупном размере на общую сумму Т180 954 891». Наказание виновному назначено в виде лишения свободы сроком на пять лет [73].

Тем не менее, до настоящего времени вопрос о субъекте правонарушений, предусмотренных ст. 245 УК РК, ввиду отсутствия законодательного определения остается открытым.

В науке уголовного права по данному поводу продолжаются дискуссии.

И.А. Клепицкий предлагает в качестве субъекта рассматриваемых правонарушений рассматривать также собственников имущества организации или лиц, уполномоченным им распоряжаться, если они не совпадают с руководителем [74, с.116]

Действительно, хотя действия этих лиц направлены в сторону интересов налогоплательщика, но могут осуществляться помимо их воли. Поэтому вопрос об ответственности указанных лиц вполне обоснован.

По мнению некоторых ученых в круг потенциальных субъектов рассматриваемых правонарушений следует включить еще одну категорию лиц – учредителей организации. Не взирая на то, что эти лица не несут

ответственности за состояние бухгалтерского и налогового учета и не являются собственниками имущества организации, они все же могут оказывать влияние на деятельность организации.

И.Н. Соловьев по этому поводу писал, что «часто складывались ситуации, когда лица, реально организовавшие сокрытие объектов налогообложения, отдававшие распоряжение на внесение искаженных данных в бухгалтерскую отчетность, не привлекалась к уголовной ответственности, так как по документам не являлись ни руководителями, ни бухгалтерами, однако реально следили, а подчас и руководили финансово-хозяйственной деятельностью юридического лица, так как были вкладчиками денежных средств в данные предприятия или представителями структур, обеспечивающих безопасность, и т.д.»[75, с.34].

Следует отметить, что лица, в настоящее время признаваемые правоприменительной практикой субъектами уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей, - первые руководители и главные бухгалтеры, являются наемными работниками и за осуществление своей трудовой деятельности получают заработную плату, размер которой, кстати, не зависит от объема доходов предприятия. Это указывает на то, что у них отсутствуют личные мотивы к совершению правонарушения.

Этого же нельзя сказать об учредителях организации, «для которых немаловажное значение имеет неучтенная или иным образом сокрытая прибыль, дивиденды и прочее» [76, с.19].

Помимо этого, бесспорным является факт того, что любой наемный первый руководитель или главный бухгалтер не свободен от воли своего работодателя – учредителя организации. Более того, существующая практика по привлечению к уголовной ответственности формального руководителя позволяет истинным виновным лицам уходить от ответственности и использовать этот правовой пробел для последующих правонарушений по уводу материальных средств от надлежащего налогообложения.

К примеру, организация может осуществлять уклонение от уплаты налогов, включая в налоговую декларацию и документы налогового учета заведомо недостоверные сведения, до тех пор, пока до достижения крупного размера останется незначительная сумма, а затем может осуществить замену первого руководителя учреждения. Эта схема может быть использована учредителями не однажды.

Другой противоправной уловкой учредителей является многократное создание фирм - однодневок.

Использование подобных противоправных схем позволяет учредителям длительное время уходить от уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В данном случае речь идет о тех учредителях, которые имеют возможность влиять на принимаемые управленческие решения организации. К таковым относятся единоличные учредители или лица, владеющие существенной долей в организации. В указанных случаях субъект первого руководителя и учредителя не совпадает.

На основании изложенного мы приходим к выводу о том, что было бы целесообразным дополнить пункт 28 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» текстом следующего содержания: «Субъектом уголовных правонарушений, предусмотренных ст.245 УК, являются первый руководитель, главный бухгалтер и учредитель (учредители) организации».

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования теоретических и практических проблем привлечения к юридической ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей мы установили нижеследующее.

1. Процесс налогообложения обуславливает возникновения определенных правоотношений. Субъектами этих правоотношений являются, с одной стороны, налогоплательщик — это физические и юридические лица, с другой стороны, государство в лице соответствующих уполномоченных органов. На основе анализа существующих определений можно вычленить следующие основные признаки правоотношений, складывающихся в сфере налогообложения:

- налоговые правоотношения возникают и осуществляются в полном соответствии с конституционными положениями и законодательными установками, разработанными на их основе;

- в налоговых правоотношениях превалирует императив, то есть преобладает властное регулирование;

- налоговые правоотношения не персонализированы, а имеют всеобщий характер;

- процесс налоговых правоотношений имеет своей целью обеспечение экономической основы публичной деятельности;

- в процесс налоговых правоотношений вовлекаются не только физические, но и юридические лица;

- налоговые правоотношения возникают вне зависимости от волеизъявления физических либо юридических лиц, а по жесткому законодательному установлению;

- разрешение возникающих противоречий в процессе налоговых правоотношений осуществляется посредством административного или судебного производства.

Мы установили, что правовую природу юридической ответственности обосновывает конституционное положение, в соответствии с которым «уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого». Содержание юридической ответственности в налоговой сфере образуют вкуче такие виды ответственности, как налоговая, административная и уголовная. Каждая из этих видов юридической ответственности регулируется самостоятельной отраслью права.

2. В случаях, когда имеет место виновное совершение административных либо уголовных правонарушений в налоговой сфере, имеет место административная либо уголовная ответственность.

Следует констатировать факт присутствия в налоговой сфере самостоятельного вида юридической ответственности - налоговой ответственности, при которой, также, как и при административной и уголовной ответственности, имеет место государственное принуждение. Меры принуждения в случае наступления налоговой ответственности предусмотрены НК РК и выражаются в виде начисления пени, приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика, ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика, а также меры принудительного взыскания налоговой задолженности и т.д.

В главе 16 КоАП РК сосредоточены 22 статьи, которые предусматривают административную ответственность за различные правонарушения в сфере налогов. Статьи, предусматривающие уголовную

ответственность за различные нарушения налогового законодательства размещены в главе 8 УК РК вкупе с иными правонарушениями в сфере экономической деятельности. Статья 244 УК предусматривает уголовную ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет. Статья 245 УК РК предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций.

Следует обратить внимание, что в указанных выше ситуациях имеют место различные формы государственного принуждения. Это различие состоит в первую очередь от целей принуждения.

Так, в процессе налогового администрирования и выявления некоторых нарушений, меры государственного принуждения, применяемые уполномоченными органами, имеют целью недопущение еще больших нарушений, исправление допущенных ошибок и таким образом восстановление надлежащего налогового порядка.

В случае обнаружения нарушений, образующих состав административного правонарушения, имеют место не ошибки, а виновные деяния налогоплательщиков либо налоговых агентов. В этой связи уполномоченным органом осуществляется не только восстановление нарушенного налогового порядка, но и применяются меры административного взыскания в качестве меры административного наказания.

В тех случаях, когда нарушение норм налогового законодательства образуют состав уголовно наказуемого деяния, принимаются меры к восстановлению нарушенного налогового порядка, к виновным лицам судом назначается вид уголовного наказания, определяемый санкцией соответствующей статьи уголовного закона.

Таким образом следует заключить, что за различные нарушения обязательства по уплате налогов и других обязательных платежей

отечественным законодательством предусмотрены такие виды юридической ответственности, как налоговая, административная и уголовная.

3. Юридическая ответственность за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в государствах дальнего зарубежья регламентирована по-разному. В большинстве государств понятие «налоговое уклонение» или «уклонение от налогов» не имеет официального разъяснения. В некоторых из стран дальнего зарубежья уклонение от налогов подпадает под юрисдикцию административного законодательства, в других под юрисдикцию уголовного закона. Объединяющим признаком законодательства стран дальнего зарубежья является то, что в них не действует презумпция невиновности применительно к сфере налогообложения, то есть, налогоплательщик обязан доказывать свою невиновность и предоставлять все необходимые доказательства по установлению обстоятельств уклонения либо не уклонения от налогов. Помимо этого, в странах дальнего зарубежья к уголовной ответственности могут быть привлечены не только физические, но и юридические лица.

Анализ законодательства государств дальнего зарубежья показывает, что нормативное регулирование в них не одинаково. Это связано с историческими особенностями развития этих государств, ментальной особенностью их обществ и правовых традиций. Тем не менее, при разнообразии определения юрисдикций правовых норм, устанавливающих ответственность за налоговые правонарушения и иных особенностей, наиболее популярными являются меры уголовного наказания в виде штрафов и лишения свободы на определенный срок. Этим видом наказания не могли избежать даже государства Европы, которые обычно отличаются более гуманистическими воззрениями в этом направлении.

Анализ законодательства государств ближнего зарубежья позволяет заключить, что в них, в отличие от законодательства стран дальнего зарубежья, имеется четкая дифференциация видов юридической

ответственности за уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет на налоговую, административную и уголовную.

Другим отличительной особенностью законодательств этих государств является более широкий перечень видов уголовного наказания. В то же время нами сделан вывод о том, что в большинстве государств дальнего и ближнего зарубежья и в том числе в Республике Казахстан в сфере налогообложения отношения налогоплательщика и государства имеют односторонний императивный характер. Априори признается факт того, что ошибки допускаются только лишь налогоплательщиком, в то время как общеизвестным является допущение ошибок либо необоснованных проволочек со стороны сотрудников налоговых органов. Налоговая ответственность предусмотрена только лишь для налогоплательщика.

В этой связи примечателен опыт Франции, где государство выплачивает налогоплательщику определенные проценты в случаях, когда ошибки, либо необоснованное затягивание процедуры проверки произошли по вине сотрудников налогового органа. Другим положительным моментом, который следовало бы позаимствовать, является зависимость размера штрафа за различные налоговые нарушения от быстроты исполнения предписаний налогового органа.

4.Родовой объект налоговых административных правонарушений составляют общественные отношения в области удовлетворения финансовых потребностей государства в социально-экономическом обеспечении всего общества и функций государства в целом.

Видовым объектом налоговых административных правонарушений являются общественные отношения по исполнению налогового обязательства.

Непосредственным объектом правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет, будет порядок исполнения налоговой обязанности.

Диспозиции статей, размещенных в главе 16 КоАП, имеют бланкетный характер, то есть, «для уяснения конкретных форм проявления противоправного деяния как конкретного налогового административного правонарушения необходимо обращаться к актам налогового законодательства».

Однако в данной главе нет ни одной статьи, наименование которой и содержание ее норм лексически соответствовали бы «уклонению от уплаты налогов и других обязательных платежей», как это, например, имеет место в УК РК.

Общим последствием от всех административных правонарушений является причинение ущерба государству, бюджет которого недополучает положенных поступлений налогов и иных обязательных платежей. Указанные последствия напрямую связаны с деяниями виновных лиц, которые различными способами уклоняются от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет.

К факультативным признакам объективной стороны правонарушений относятся время, место, обстановка их совершения. Все административные правонарушения совершаются в период налоговой отчетности, установленной налоговым законодательством.

5.В соответствии с КоАП РК административной ответственности подлежат как вменяемые физические лица, достигшие к моменту совершения правонарушения шестнадцатилетнего возраста, так и юридические лица.

В сфере налоговых правоотношений юридическое лицо является таким же, как и физическое лицо, субъектом гражданских прав и обязанностей.

В силу того, что юридическое лицо представляет собой общность многих людей, возникает вопрос, кто из числа представителей юридического лица должен быть признан субъектом налоговых правонарушений. Ответ вполне очевиден, поскольку в любом юридическом учреждении имеются лица, которые в силу своих служебных обязанностей осуществляют:

- общее руководство организаций, отдают распоряжение о выполнении каких-либо работ и выполнении установленных законом правил, а также
- организует надлежащий бухгалтерский учет и своевременное составление бухгалтерской отчетности;
- своевременное и надлежащее исчисление и отчисление налоговых выплат.

Таким образом субъектами налоговых административных правонарушений будут признаны должностные лица соответствующих юридических лиц, главным образом это первые руководители и главные бухгалтеры.

Указанные субъекты в соответствии с КоАП РК и НК РК имеют сложную дифференциацию. Серьезной проблемой законодательства Республики Казахстан является установление виновности организации в совершении налогового правонарушения. По этому поводу в Комментариях к КоАП РК, автором которых является коллектив ученых Министерства юстиции Республики Казахстан, отмечается, что субъективная сторона правонарушений, субъектами которых являются юридические лица, не подлежит установлению вследствие существования законодательного требования об установлении вины, как условия привлечения к административной ответственности, только в отношении физических лиц.

Юридическое лицо осуществляет деятельность посредством действий конкретных физических лиц, а конкретнее должностных лиц, осуществляющих общее руководство деятельности всего коллектива юридического лица. Конкретные действия и решения по большей части осуществляются непосредственно этими должностными лицами организаций, которые, естественно, обладают сознанием и волей.

С другой стороны, вполне возможны ситуации, при которых деяния должностного лица организации будут исключать административную ответственность юридического лица, невзирая на то, что должностное лицо действовало от имени, а возможно и в интересах юридического лица. В

подобных случаях ответственность для юридического лица не наступает, а деяния физического лица должны будут рассмотрены обособленно в соответствии с законом.

Таким образом, для наступления административной ответственности за административные правонарушения в сфере налогов и обязательных платежей в бюджет необходимо установление всех элементов субъективной стороны. Их установление имеет существенное значение для назначения мер административного взыскания.

6.Статья 245 УК РК устанавливает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере.

Объектом указанных преступлений являются общественные отношения по поводу осуществления основанной на законе финансовой деятельности государства

Предметом преступлений являются предусмотренные налоговым законодательством налоги и сборы, взимаемые с физических лиц и организаций

Объективная сторона преступлений, предусмотренных ст. 244 УК РК, представляет уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет:

- путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной;

- путем включения в декларацию, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах;

- путем включения в иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о расходах;

- путем включения в иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, искаженных данных об имуществе, подлежащем налогообложению;

- путем использования счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, если указанные деяния повлекли неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере.

Объективная сторона может выражена в активных действиях налогоплательщика по искажению сведений о доходах и расходах. Эти искажения могут быть внесены как в декларацию, так и в иные налоговые документы.

Состав уголовного правонарушения, предусмотренного ст. 244 УК РК, материальный. Уголовная ответственность наступает в случае, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере. Согласно разъяснениям, содержащимся в УК РК, для данной нормы крупным размером признается сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая двадцать тысяч месячных расчетных показателей.

Объективную сторону уголовного правонарушения, предусмотренного ст. 245 УК, образуют следующие деяния:

- непредставление декларации, когда подача декларации является обязательной;

- внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей в бюджет;

- внесение в декларацию заведомо искаженных данных о расходах путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей.

Состав данного преступлений материальный, т.е. уголовная ответственность наступает, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере.

Статья 245 УК подразумевает сокрытие таких объектов налогообложения как налоги и (или) сборы, подлежащие в соответствии с законодательством РК о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в государственный бюджет. Под сокрытием других объектов налогообложения понимаются не отражение в бухгалтерской документации каких-либо объектов, подлежащих налогообложению; незаконное уменьшение налоговой базы; заведомо неправильное ее исчисление и т.д.

Часть 2 ст. 245 УК РК предусматривает то же деяние, совершенное:

- 1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;
- 2) группой лиц по предварительному сговору.

Введение в ч.2 ст. 245 УК квалифицированного состава «с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров», является вполне объективным.

Согласно ст. 147 Налогового Кодекса РК налогооблагаемый доход налогоплательщика, подлежит обложению корпоративным подоходным налогом по ставке 20 %.

Согласно ст. 268 Налогового Кодекса РК ставка налога на добавленную стоимость составляет 12 % и применяется к размеру облагаемого оборота и облагаемого импорта.

Таким образом, уклонение от уплаты по КПП в крупном размере 39 640 000 тенге, признается сделка по счет-фактуре, на сумму 198 200 000 тенге ( $20\% \times 39\,640\,000 = 198\,200\,000$ ), т.е. единовременная стоимость

товара, услуг или работ, должна составлять 200 млн. тенге, а по НДС – 330 333 333 тенге, что в практической деятельности субъектами не осуществляется.

Лица, вовлеченные в преступные схемы уклонения от уплаты налогов, с целью конспирации незаконных действий, а также желающие как можно дольше не привлекать внимание налоговых органов, используют несколько счет-фактур, в которых указаны незначительные суммы, дабы не вызывать подозрение.

Иными словами, виновные лица, совершившие уклонение от уплаты налогов с организации путем использования нескольких счетов-фактур, но преследовавших единый умысел, направленный на причинение крупного ущерба, не могут быть привлечены к уголовной ответственности.

7. С субъективной стороны уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК) совершается только с прямым умыслом.

Данное преступление совершается с корыстным мотивом. Целью преступных действий является уклонение от исполнения обязательств по уплате подоходного налога с последующим использованием сокрытых средств по своему усмотрению.

Субъективная сторона преступления, предусмотренного ст. 245 УК РК, характеризуется умышленной формой вины и предполагает в действиях виновного наличие только прямого умысла, имеющего интеллектуальное и волевое выражение.

Цель налоговых преступлений выражается, как правило, в стремлении субъекта уменьшить размер налогов или полностью удержать сокрытые средства в личной собственности, либо обратить их в собственность других лиц.

Вопрос привлечения к уголовной ответственности виновных в совершении указанных правонарушений порождает проблему, связанную с субъектом этих правонарушений.

Так, субъектами указанных налоговых правонарушений, также, как и правонарушений, предусмотренных, например, ст. 244 УК (Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет) являются налогоплательщики.

Как известно, в соответствии со ст. 15 УК РК уголовной ответственности подлежат вменяемые физические лица, достигшие шестнадцатилетнего возраста.

В случаях совершения правонарушений, предусмотренных ст. 244 УК РК, субъект налогоплательщика совпадает с субъектом правонарушения. Однако подобного совпадения не происходит по правонарушениям, предусмотренным ст. 245 УК. Тем не менее, нормативного разъяснения по определению субъекта уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций нет.

Субъект правонарушений, предусмотренных ст. 245 УК РК, по мнению отечественных правоведов, специальный – руководитель организации и главный бухгалтер. Аналогичные суждения наблюдаются в среде российских ученых.

До настоящего времени вопрос о субъекте правонарушений, предусмотренных ст. 245 УК РК, ввиду отсутствия законодательного определения остается открытым. В науке уголовного права по данному поводу продолжаются дискуссии.

По мнению некоторых ученых в круг потенциальных субъектов рассматриваемых правонарушений следует включить еще одну категорию лиц – учредителей организации.

Бесспорным является факт того, что любой наемный первый руководитель или главный бухгалтер не свободен от воли своего работодателя – учредителя организации. Более того, существующая практика по привлечению к уголовной ответственности формального руководителя позволяет истинным виновным лицам уходить от ответственности и

использовать этот правовой пробел для последующих правонарушений по выводу материальных средств от надлежащего налогообложения.

Таким образом в результате проведенного исследования мы приходим к следующим выводам:

1. сформулирована дефиниция, в соответствии с которой: налоговые правоотношения – это общественные отношения, которые складываются между государством в лице уполномоченных органов и физическими и юридическими лицами в процессе выполнения сторонами конституционных норм об обязанности уплачивать законно установленные налоги, обеспечиваемые силою государственного принуждения;

2. необходимо законодательное определение перечня административных правонарушений, которые следует признать различными формами уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Нам представляется целесообразным предусмотреть примечание к ст. 277 КоАП РК в следующей редакции: «Уклонением от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются правонарушения, предусмотренные статьями 278, 279, 280, 281 (ч.1-3), 282 (ч.1-3 и п.1 ч.7, 287(ч.1))».

3. необходимо внести изменения в ч.2 ст. 245 УК РК, изложив в следующей редакции «с использованием одной или несколько счет-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров. Указанные же изменения должны коснуться и диспозиции ст. 216 УК РК – «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров».

4. необходимо дополнить п.28 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» текстом следующего содержания: «Субъектом уголовных правонарушений,

предусмотренных ст. 245 УК РК, являются первый руководитель, главный бухгалтер и учредитель (учредители) организации».

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Стратегия «Казахстан-2050»: новый политический курс состоявшегося государства. [Электронный ресурс]// сайт Комитета тех. регулирования и метрологии МИР РК – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33183454](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33183454) (дата обращения: 25.03.2023).
2. Концепция правовой политики Республики Казахстан до 2030 года: стратегия развития уголовно-процессуального права и законодательства (Ахпанов А.Н. доктор юридических наук, профессор, заслуженный работник МВД РК, член Научно-консультативного совета при Верховном Суде РК, профессор Евразийского национального университета им. Л.Н. Гумилёва) [Электронный ресурс]// сайт базы юрист – Режим доступа:

[https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=38282055](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38282055) (дата обращения: 05.01.2023).

3. И. В. Горский. Налоги в рыночной экономике. - М.: Анкил, 1992. - с.95
4. А. Смит. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. -684 с.
5. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.04.2023 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36148637](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637) (дата обращения: 07.11.2022).
6. С.Г. Пепеляев. Налоговое право: учеб. пособие.- М., 2000 Учебное пособие. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 343 с.
7. Н.А. Куфакова, О.В. Староверова. Налоговое право/Под. ред. М.М. Рассолова, Н.М. Коршунова. - М.: ЮНИТИ; Закон и право, 2001. - 413 с. // Закон и право. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001, № 12. - С. 52
8. Финансовое правоотношение. Монография / М.В. Карасева - М.: Норма, 2001. - 288 с.
9. Н.И. Химичева. Финансовые правоотношения, их особенности и виды//Финансовое право: Учебник/ Отв.ред. Н.И.Химичева, 2-е изд., перераб.и доп.М.,Юрист, 2001,- 600с.
10. М.В. Кустова. Налоговые правоотношения/ Налоговое право. Общая часть. М.: Юристъ, 2001.- 670с.
11. А.В. Брызгалин. Система налогов и сборов в Российской Федерации. Установление, введение и отмена налогов // Финансовое право Российской Федерации: Учебник /Отв. ред. М.В. Карасева.- М.: Юристъ, 2002
12. В.Ф. Евтушенко. Налоговые агенты как субъекты налоговых правоотношений / В.Ф. Евтушенко; Под общ. ред.: И.И. Кучеров - М.: Юриспруденция, 2006. - 136 с.

13. Гражданский кодекс Республики Казахстан (Общая часть), принят Верховным Советом Республики Казахстан 27 декабря 1994 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 07.03.2023 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1006061](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1006061) (дата обращения: 27.11.2022).

14. Большой бухгалтерский словарь. — М.: Институт новой экономики. / Под редакцией А.Н. Азрилияна, 1999 Москва Институт новой экономики 1999. – 574 с.

15. Конституция Республики Казахстан (принята на республиканском референдуме 30 августа 1995 года) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 19.09.2022 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=1005029](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1005029) (дата обращения: 20.10.2021).

16. Обобщение судебной практики применения налогового законодательства за 2020 год и 3 месяца 2021 года// Бюллетень Верховного Суда Республики Казахстан №10/2021 С.32-84

17. В.М. Чибинев. Проблемы отграничения налоговой ответственности от других видов юридической ответственности// Юрист.-2006.- №4 - с.40-45

18. А.Б. Панов. Особенности административной ответственности за налоговые правонарушения//Административное право и процесс. – 2014. - № 6. - С.41-46

19. А.А. Кирилловых. О понятии и видах ответственности за налоговые правонарушения// Налоги. - 2011. - № 35. - С.8-11

20. В.А. Кинсбургская. Правовая природа налоговой ответственности// Налоги. – 2009. - № 3. – С.4-11.

21. А.Б.Новиков, А.А. Буренина. Налоговый процесс и административная реформа//Журнал правовых и экономических исследований. 2012. №2. С. 47-52

22. Ф.С. Разаренов. О сущности и значении административного надзора в советском государственном управлении // Вопросы административного права на современном этапе. М., 1963. С. 69-78.
23. Р.Н. Самойлюк. Методы осуществления государственной власти в Российской Федерации монография / Под редакцией Н.В. Макарейко. Нижний Новгород, 2015. С 31-47
24. А.В. Мартынов. Административный надзор в России: теоретические основы построения: монография / Под ред. Ю.Н. Старилова. М.: юнити - дана: закон и право 2010 с. 74
25. Э.Г.О. Рустамов. Административный контроль и надзор: Основные подходы к разграничению понятий и проблематика толкований данных понятий в современной юридической литературе //В сборнике: Право. Общество. Государство. Сборник научных статей. Санкт-Петербург, 2017. С. 130-133.
26. Административная юрисдикция: Учебное пособие. М.: МосУ МВД России; Изд-во «Щит-М», 2005. С. 12
27. А.П. Алехин, А.А. Кармолицкий, Ю.М. Козлов. Административное право Российской Федерации. М.: Зерцало, 2006. С. 275
28. Административное право: Учебник. М., 2005. С. 214; Е.А. Аверина. Административное право России в вопросах и ответах: Учеб. пособие. М.: ТК Велби; Изд-во «Проспект», 2005. С. 136
29. Ю.А. Дмитриев Административное право: Учебник для юридических вузов. М.: Эксмо, 2005. С. 288
30. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V (с изменениями и дополнениями по состоянию на 26.03.2023 г.) [Электронный ресурс]//сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=31575252](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31575252) (дата обращения: 28.03.2023).
31. Card, Cross and Jones. Criminal Law. – London, 1998.

32. И.М. Серeda Анализ зарубежного законодательства, регламентирующего ответственность за преступления против налоговой системы/ И.М. Серeda// Пролог: журнал о праве. - 2013. - №2 (2). - С. 41-48
33. Егоров А.Е. Особенности гражданско-правовой ответственности за налоговые правонарушения в США (Civil Tax Penalties) [Электронный ресурс] / А.Е. Егоров // Налоговед. – 2009. – № 1. – С. 66. – Режим доступа: URL: <http://nalogoved.ru/art/1732.html> (дата обращения: 15.04.2022).
34. Осина Д.М. — Особенности юридической ответственности за нарушение налогового законодательства в США // Право и политика. – 2020. – № 10. – С. 41 - 49. [Электронный ресурс]// DOI: 10.7256/2454-0706.2020.10.34174 URL: Режим доступа: [https://nbpublish.com/library\\_read\\_article.php?id=34174](https://nbpublish.com/library_read_article.php?id=34174) (дата обращения: 10.03.2022).
35. В. А. Авдеев, Е. В. Авдеева. Преступления в сфере экономики: теоретико-практический курс. Учебное пособие. Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2015. – 176 с.
36. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31 июля 1998 года № 146-ФЗ (с изменениями и дополнениями по состоянию на 18.03.2023 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30396054](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30396054) (дата обращения: 25.03.2023).
37. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 года № 195-ФЗ (с изменениями и дополнениями по состоянию на 03.04.2023 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30407289](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30407289) (дата обращения: 04.04.2023).
38. Лазарь М.В., Ответственность за налоговые правонарушения: анализ видов//[Электронный ресурс]// сайт Kaznacheу законодательство РБ – Режим доступа: <http://kznacheу.com/doc/7Eg3TlpAfpq> (дата обращения: 05.05.2022).
39. Правовое обеспечение бизнеса : курс лекций / сост.: Л. О. Остапишина. П – Витебск : УО «ВГТУ», 2015. – 74 с.

40. Карабаев Б., Система юридической ответственности за нарушения налогового законодательства КР//[Электронный ресурс]// сайт Еженедельник новостей МДС– Режим доступа: [http://www.abc.kg/ru/analysis/articles/1463\\_sistema\\_yuridicheskoi\\_otvetstvennosti\\_zh\\_narusheniya\\_nalogovogo\\_zakonodatelstva\\_kr](http://www.abc.kg/ru/analysis/articles/1463_sistema_yuridicheskoi_otvetstvennosti_zh_narusheniya_nalogovogo_zakonodatelstva_kr) (дата обращения: 31.03.2023).
41. Уголовный Кодекс Кыргызской Республики от 28 октября 2021 года № 127 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 09.08.2022 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36675065](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36675065) (дата обращения: 15.09.2022).
42. Р.Б. Магеррамов, Н.Р. Мамедзаде, Ш.Г. Мадатова. Некоторые вопросы совершенствования налоговой системы Азербайджана//Вестник Карагандинского университета. Серия: Экономика. 2019. Т. 93. № 1. С. 268-274.
43. Г.Н. Назарбекова, А. Ногоева. Проблемы разграничения налогового планирования и уклонения от уплаты налогов в Кыргызской Республике//Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. 2016. № 1-2-2 (13). С. 293-297.
44. [Электронный ресурс]// сайт Компании «Кузьминых и партнёры» – Режим доступа: [www.taxman.ru](http://www.taxman.ru) (дата обращения: 15.03.2023).
45. Е.М. Ануфриева Понятие уклонения от уплаты налогов в системе налоговых отношений //Финансы и кредит. 2008. № 44 (332). С. 35-41.
46. К.В. Хомич. Понятие и система административных налоговых правонарушений//В сборнике: Актуальные проблемы государства и права в славянском мире. Материалы Международной научной конференции. 2007. С. 277-279.
47. Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.04.2023 г.) [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа:

[https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=31577399](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=31577399) (дата обращения: 01.04.2023).

48. [Электронный ресурс]// сайт В словаре Ефремовой/ – Режим доступа: [/https://glosum.ru/Значение-слова-Уклоняться](https://glosum.ru/Значение-слова-Уклоняться) (дата обращения: 01.03.2023).

49. Закон Республики Казахстан от 26 декабря 2019 года «Об обязательном социальном страховании» [Электронный ресурс]// сайт Параграф Online – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=32615593](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=32615593) (дата обращения: 02.02.2023).

50. А.К. Кусаинова. Актуальные проблемы административной ответственности за совершение правонарушений в области налогообложения//Вестник Академии правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан. 2020. № 4. С. 17-23.

51. Н.А. Кравченко. О некоторых аспектах уклонения от уплаты налога на добавленную стоимость// Ученые записки Крымского федерального университета имени В.И. Вернадского. Юридические науки. 2020. Т. 6. № 4. С. 268-274.

52. И. Викторов. Административная ответственность юридических лиц // Законность. — 2001. — №6 С. 46-47

53. Е.В. Виговский. Субъекты административных правонарушений // Трудовое право — 2003. — №5. С. 109-118

54. А.И. Худяков, В.Ю. Шатов. Налоговые правонарушения. Алматы, 2008. - С. 72.

55. Прохоров Е. Об административной ответственности за правонарушения в области налогообложения// [Электронный ресурс]// сайт Online. zakon – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33467006&pos=4;-109#pos=4;-109](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33467006&pos=4;-109#pos=4;-109) (дата обращения: 25.02.2023).

56. Ялбулганов А. А. Налоговые правонарушения по законодательству республики Казахстан//[Электронный ресурс] сайт Мудрый юрист – Режим

доступа:<https://wiselawyer.ru/poleznoe/73588-nalogovye-pravonarusheniya-zakonodatelstvu-respubliki-kazakhstan> (дата обращения: 15.01.2023).

57. Министерство юстиции Республики Казахстан научно-практический комментарий к Кодексу Республики Казахстан об административных правонарушениях (постатейный) Комментарий, г. Нур-Султан, январь 2020 года [Электронный ресурс]// сайт Online. zakon – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=37665953](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=37665953) (дата обращения: 15.12.2022).

58. Борчашвили И. Ш. Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан (Особенная часть) [Электронный ресурс]// сайт учебная-методическая литература для учащихся и студентов – Режим доступа: <http://www.studmed.ru/docs/d> (дата обращения: 15.11.2022).

59. К.Е. Ривкин. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях // "Гражданин и право", N4, апрель 2002 г. - С. 75-81

60. И. И. Кучеров. Налоговые преступления: Учебное пособие.- М.,1997. 224 с.

61. В.В. Панкратов, Т.А. Гусева. Ответственность за налоговые правонарушения, содержащие признаки состава преступления // "Гражданин и право", N 5, май 2001 г. С. 31-41

62. Н.П. Яблоков. «Криминалистическая характеристика финансовых преступлений»// «Вестник Московского университета», Серия 11, Право, 1999, N 1. С. 73-97

63. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 № 20-П. Доступ из справочно-правовой системы «КонсультантПлюс». [Электронный ресурс]// сайт КонсультантПлюс – Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_17163/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_17163/) (дата обращения: 10.01.2023).

64. И. Н. Соловьев. О типологии налоговых преступников // "Российская юстиция", N 8, август 2001 г. С. 41-43

65. А. Куприянов. «Упорядочить уголовную ответственность за налоговые преступления» //Российская юстиция, 1996, N 7. С. 31-33
66. Ж.С. Елюбаев. Научно-практический комментарий статьи 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан//[Электронный ресурс]//сайт Online. zakon –  
Режим доступа:  
[https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=33719704&pos=0;9177#pos=0;9177.7958984375](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=33719704&pos=0;9177#pos=0;9177.7958984375)(дата обращения: 10.02.2023).
67. Глава 9. Уголовные правонарушения в сфере экономической деятельности В книге: Уголовное право Республики Казахстан. Особенная часть. А.Б. Бекмагамбетов, В.П. Ревин, В.В. Ревина. Учебник для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки 40.03.01 - "Юриспруденция". Под редакцией В.П. Ревина. Москва, 2017. С. 161-195.
68. Токмурзина Д., Токпаева Д., Кужатов Б. Уклонение от уплаты налогов: о чем нужно знать топ-менеджменту [Электронный ресурс]// сайт Академии правоохранительных органов при ГП РК – Режим доступа:  
[//https://kz.kursiv.media/2018-09-24/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-o-chem-nuzhno-znat-top-menedzhme](https://kz.kursiv.media/2018-09-24/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-o-chem-nuzhno-znat-top-menedzhme) (дата обращения: 10.11.2022).
69. Уголовно-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов. Дис. канд. юрид. наук: 12.00.08/ А.А. Витвицкий - М., 1995. – 200 с.
70. И.И. Кучеров. Налоги и криминал: историко-правовой анализ/И.И. Кучеров. – М. , 2000. 351 с.
71. И.В. Ханова. Субъекты налоговых преступлений//вестник Волгоградской академии МВД России. 2018. № 1 (44). С. 105-111
72. Предприятие не платило налоги на протяжении трёх лет// [Электронный ресурс]// новостной сайт Informburo – Режим доступа:  
<https://informburo.kz/novosti/v-nur-sultane-direktoru-predpriyatiya-dali-pyat-let-tyurmy-za-uklonenie-ot-nalogov-na-summu-13-mlrd-tenge.html> (дата обращения: 10.05.2022).

73. Предпринимателя в Алматы приговорили к 5 годам лишения свободы за уклонение от уплаты налогов на суммы свыше Т180 млн [Электронный ресурс]// сайт Интернет газета Zona KZ – Режим доступа: <https://zonakz.net/2018/07/12/predprinimatelya-v-almaty-prigovorili-k-5-godam-lisheniya-svobody-za-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-na-summy-svyshe-t180-mln/> (дата обращения: 10.06.2022).
74. И.А. Клепицкий. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается: Июль // Закон: Июль. - М., 2007. - С. 166-190
75. И.Н. Соловьев. О квалификации налоговых преступлений / И.Н. Соловьев // Налоговый вестник. – 2001. – № 11
76. Б.Д. Завидов. Уклонение от уплаты налогов. Уголовно-правовой комментарий к ст.198, 199 УК РФ / Б.Д. Завидов, И.А. Попов, В.И. Сергеев. – М.: Экзамен, 2001.