

**Академия правоохранительных органов
при Генеральной Прокуратуре РК**

БАРКУЛОВА ШЫНАР КАНЫБЕКОВНА

**АКТУАЛЬНЫЕ ПРОБЛЕМЫ УГОЛОВНО-ПРАВОВОГО
ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ УКЛОНЕНИЮ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И
(ИЛИ) ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖЕЙ С ФИЗИЧЕСКИХ
ЛИЦ И ОРГАНИЗАЦИИ**

Диссертация
на соискание степени магистра юридических наук
по специальности специальность: «7М04203-Юриспруденция»

Научный руководитель:
доцент кафедры специальных
юридических дисциплин,
Филипец О. Б. кандидат
юридических наук,
советник юстици

Косши, 2020 г.

ТҮЙІНДЕМЕ

Диссертация жеке тұлғалар мен ұйымдардан салық төлеуден және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерге қарсы тұрудың өзекті мәселелеріне арналған.

Ұлттық қауіпсіздікке қатер төндіретін көріністердің бірі ретінде Қазақстан Республикасында салық төлеуден жалтаруға қарсы іс-қимыл бойынша қолданыстағы қылмыстық заңнаманы реформалау мәселелеріне ерекше назар аударылады.

Диссертацияның құрылымы зерттеудің мақсаттары мен міндеттерімен анықталады және кіріспеден, 2 бөлімнен, 5 бөлімнен, қорытындыдан, дереккөздер мен қосымшалар тізімінен тұрады.

РЕЗЮМЕ

Диссертационная работа посвящена актуальным вопросам противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц и организации.

Особое внимание уделяется вопросам реформирования действующего уголовного законодательства по противодействию уклонения от уплаты налогов в Республике Казахстан, как одному из проявлений угрозы национальной безопасности.

Структура диссертационной работы обусловлена целями и задачами исследования и состоит из введения, 2 разделов, включающих 5 подразделов, заключения, списка использованных источников и приложения.

SUMMARY

The dissertation is devoted to topical issues of counteracting tax evasion and (or) other obligatory payments to the budget from individuals and organizations.

Particular attention is paid to issues of reforming the current criminal law to combat tax evasion in the Republic of Kazakhstan, as one of the manifestations of a threat to national security.

The structure of the thesis is determined by the goals and objectives of the study and consists of an introduction, 2 sections, including 5 subsections, conclusions, a list of sources and applications.

СОДЕРЖАНИЕ

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ.....	4
ВВЕДЕНИЕ.....	5
1. Уголовно-правовая характеристика уклонения гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет.	
1.1 Характеристика объективных признаков уклонения гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет.....	13
1.2 Субъективные признаки уклонения гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет.....	37
2. Уголовно-правовая характеристика уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации.	
2.1 Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации и их влияние на квалификацию.....	53
2.2 Характеристика субъективных признаков уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации.....	70
2.3 Квалифицирующие признаки уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации.....	82
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	92
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	95
ПРИЛОЖЕНИЕ.....	101

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

В диссертации применяются следующие термины с соответствующими обозначениями и сокращениями:

УК РК	Уголовный Кодекс Республики Казахстан
ГП РК	Гражданский Кодекс Республики Казахстан
КоАП РК	Кодекс об административных правонарушениях
США	Соединенные Штаты Америки
РК	Республика Казахстан
др.	Другое
г.	Год
НК РК	Налоговый кодекс Республики Казахстан
п.	Пункт
ст.	Статья
млрд.	Миллиард
пр.	Прочее
стар. ред.	Старая редакция
ТОО	Товарищество с ограниченной ответственностью
УК РФ	Уголовный Кодекс Российской Федерации
т.п.	Тому подобное
ч.	Часть
т.е.	То есть

ВВЕДЕНИЕ

Налоговые уголовные правонарушения являются основной составляющей доходов бюджета Республики Казахстан, без этих доходов нашего государство просто не смогло бы существовать. С помощью налоговых платежей происходит ассигнация важнейших республиканских объектов - объекты образования, здравоохранения, выплата пособий уязвимым категориям граждан, таким как инвалиды, многодетные семьи и другие, благодаря этим платежам реализуются различные значимые национальные проекты и программы.

По этой причине, чрезвычайную важность представляет система регулирования противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, в которой уголовно-правовым мерам отведена преобладающую роль.

Экономическая безопасность нашей республики представляет собой достаточно новую экономико-правовую категорию, разработка которой вызвана опасностями, свойственными финансово-кредитной сфере государства.

В случае кризиса и неустройства в данной сфере, наша страна никогда не сможет иметь соответствующий экономический рост, будет затруднено преобразование экономики, что обуславливает тормозящий эффект на всю торговую и внешнеэкономическую деятельность страны, при этих условиях создается негативный фонд для совершенствования бюджетной, налоговой, страховой и иных сфер финансовой системы Казахстана.

Одним из показателей, представляющих угрозу для национальных потребностей Казахстана с сфере экономической деятельности, является экономическая преступность. Ее неотъемлемой частью в настоящее время является налоговая преступность, включающая, прежде всего, уклонение от уплаты налогов и сборов. В недавнее время она приобрела глобальный характер и распространилась до таких размеров, когда наносится серьезный ущерб экономической безопасности государства.

Уклонение от уплаты налогов – весьма распространенное социальное явление. Как отмечает Глебов Д.А. «даже в западноевропейских странах и США, несмотря на успехи в совершенствовании налогового законодательства и финансового контроля, масштабы уклонения от уплаты налогов остаются значительными»[1]. Однако объективность процесса не исключает существенного влияния на его формирование и завершение субъективных проявлений.

Именно весьма посредственная действенность уголовного-законодательства и является главным показателем увеличения уголовно-наказуемых деяний, что формирует неправильные мнения о безнаказанности лиц, совершающих преступления в области экономики и экономической деятельности в целом, нивелируется

профилактическая роль уголовного законодательства, оно перестанет выполнять задачу предупреждения новых преступлений.

Множество исследований подтверждают, что в конечном счете после совершения налоговых правонарушений, предусмотренных главой 8 УК РК, причиняется значительный материальный ущерб.

Существенен и тот факт, что в нынешнее время радикально изменились экономико-социологические социоэкономические требования в обществе, существенные реформы, произошедшие в законодательстве, а также усугубилась криминальная обстановка.

Все перечисленное упорно и настойчиво требует найти и уяснить новые уголовно-правовые аспекты борьбы с экономической преступностью.

Налоговые правонарушения как относительно новый для действующего национального законодательства вид асоциальной деятельности, обращает внимание ряд многих нынешних ученых-юристов, и можно отметить, что в настоящее время имеется множество новейших исследований налоговой преступности.

Несмотря на это, необходимо подчеркнуть, что в силу множества причин теоретически еще довольно трудно дать справедливую оценку налоговой преступности. Официальные статистические данные не в полной мере показывают правдивые данные об уклонении от уплаты налогов это связано прежде всего с латентностью налоговых преступлений, именно скрытность повлекла за собой отсутствие объективных данных о совершенных налоговых преступлениях, регистрируемое число которых составляет лишь малую часть от числа реально совершаемых.

Новый Уголовный кодекс Республики Казахстан охватывает значительные новшества, направленные на увеличение результативности уголовно-правовых средств борьбы с преступностью, в том числе с экономическими преступлениями.

В борьбе с утаиванием в регулировании и защите налоговых правоотношений роль уголовного права значительна. Прежде всего уголовное право является инструментом, применяемым государством для охраны своих интересов, когда все остальные меры оказались малодейственными.

По этой причине, уголовно-правовые нормы, регулирующие деятельность налоговой системы, должны быть достаточными и конкретными до такой степени, чтобы их существование и использование давало уверенное, надежное и предупреждающее, и принудительное воздействие на субъектов, уклоняющихся от уплаты налогов.

Несмотря на то, что относительно недавно был принят новый Уголовный Кодекс РК, его положения не могут давать абсолютную гарантию правовой защиты налоговой системы государства от незаконных покушений на нее. Таким образом, выработка предложений по совершенствованию уголовного законодательства в целях защиты налоговой системы и их применение является приоритетной задачей.

Противодействие налоговым преступлениям затрудняется не только по объективным причинам, но также и по субъективным причинам. Субъективные причины выражаются в неприменении либо в неверном применении соответствующих норм уголовного закона и определяется не суровостью, а неизбежностью уголовного наказания. В свою очередь, это зависит не только от степени совершенства закона, но и от умения его правильно применять.

Здесь возникает потребность в раскрытии и исследовании причин непрактичного и в целом неверного использования уголовного законодательства в сфере противодействия налоговым правонарушениям, необходимо изучение подходов к толкованию содержания уголовно-правовых норм, устанавливающих ответственность за указанные преступления, по определению мер по устранению причин неправильного применения этих норм [3].

Преграждая пути поступления денежных средств в бюджеты всех уровней, налоговая преступность формирует угрозу экономическому развитию страны, отнимает у общества гарантии социальной защиты и затрудняет осуществление бюджетной и налоговой политики государства.

Учитывая, что в настоящее время страна находится в условиях экономического кризиса, а также учитывая усиление влияния криминального фактора на экономические отношения, многие налогоплательщики стараются скрыть свою прибыль и доходы.

Противоправные действия против налоговых правоотношений, а также санкции за их совершение подверглись коррекции, однако не все из этих изменений можно оценить как позитивные. Некоторые нормы Уголовного кодекса РК дают право судам назначать наказания за совершение налоговых правонарушений, которые не отвечают требованиям справедливости. Таким образом, не достигаются цели уголовного наказания, и как следствие не предупреждаются случаи совершения новых преступлений.

Вместе с тем, вред от налоговых правонарушений настолько огромен, что значительно уменьшает шансы правильно использовать финансовые ресурсы страны для поддержки безопасности общества, улучшения благополучия населения, реализации различных социальных и экономических программ, а также национальных проектов. Между тем, достижение всех целей наказания с помощью уголовно-правовых средств существенно осложнено.

Актуальность выбранной темы вызвана прежде всего объективной, окружающей нас действительностью, так как в связи со становлением рыночных отношений в Казахстане, число преступных действий в сфере экономической деятельности заметно увеличилось. Налоговые правонарушения не только имеют огромное влияние на экономическую безопасность государства, но и являются так сказать основой общеуголовной и насильственной преступности, потому что значительная часть скрытых

доходов поступает в криминальный сектор экономики. Из чего можно сделать вывод, что эти преступления повышают риски для общества в области налогового законодательства, в том числе налоговых преступлений.

Многие граждане нашей страны не считают налоговые правонарушения чем то опасным, более того общество не имеет негативного отношения к нарушителям налогового законодательства. В свою очередь законопослушные плательщики налогов сомневаются, что их налоговые отчисления действительно поступают по назначению и обеспечивают восполнение социальных нужд, безопасность жизни и здоровья граждан страны, издание законов и тому подобное. То есть, возникает такая проблема - государство требует четкого и обязательного исполнения обязательств граждан по выплате налогов, но в то же время не гарантирует реализацию свободной хозяйственной (экономической) деятельности.

Уклонение от уплаты налогов наносит огромный ущерб, так как основным источником поступления в казну государства средств для развития сфер здравоохранения, образования, выплат социальных пособий, реализации социальных программ и реализации других задач оказываются налоговые отчисления.

Выбор темы исследования был сделан, учитывая огромную важность для практической деятельности, а также ввиду недостаточности научного исследования.

Оценка современного состояния решаемой научной проблемы или практической задачи. Анализ деятельности правоохранительных органов показывает, что нормы уголовного закона об ответственности за уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются малодейственными.

Такое положение в основном обусловлено наличием неопределенно решаемых практических и теоретических вопросов, касающихся классификации преступлений, предусмотренных статьями 244, 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан, а также недоработанными законодательными формулировками, пренебрежением изменений, сопровождающих экономическое развитие страны.

Цели и задачи исследования. Важнейшей целью диссертационного исследования является объединенное, комплексное научное развитие системы налоговых правонарушений, а также внесение предложений по совершенствованию и применению уголовного законодательства.

Вышеуказанная цель обусловила и задачи выполненного диссертационного исследования:

1. Изучить и обобщить положения и трудности уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц и организации в Республике Казахстан;

2. Дать детальный анализ объективной стороны и субъективных признаков преступлений, предусмотренных ст.ст. 244, 245 УК РК;

3. Сформулировать на базе собранных в результате исследования данных научно обоснованные предложения, выводы и рекомендации по совершенствованию уголовного налогового законодательства.

Объект и предмет исследования. Основным объектом диссертационного исследования общественные отношения в области уголовно-правовой регламентации системы налоговых уголовных правонарушений.

Предметом исследования выступают: уголовно-правовые нормы, регулирующие вопросы ответственности за налоговые уголовные правонарушения, научные публикации по исследуемым вопросам, судебно-следственная практика по делам о налоговых уголовных правонарушениях, а также закономерности, связанные с выяснением наиболее значимых свойств и сторон изучаемого объекта, позволяющих научными методами познать его сущность и разработать комплекс научных и прикладных рекомендаций по совершенствованию уголовного законодательства Республики Казахстан.

Методы и методологические основы исследования.

Методологической базой данного научного исследования стали следующие методы: диалектический метод, то есть метод, основанный на основе изучения закономерностей исследуемых областей, материалистический метод, в частности материалистические положения о сущности и характере преступлений, а также актуальные теории отечественного уголовного права,

В процессе исследования применялись общенаучные (анализ, синтез, обобщение, дедукция, системный подход и др.) и частные (специально-юридический, сравнительно-правовой и др.) методы познания.

В процессе работы также использовались формально-логический, исторический, системный, сравнительный, статистический, конкретно-социологический и иные методы исследования.

Теоретической основой исследования послужили работы ученых-юристов по общей теории государства и права, уголовному праву и процессу, криминалистике и криминологии.

Важнейшие положения и заключения диссертационного исследования базируются также на данных собранных методами исследования и классификации различных статистических материалов, а также на документах следственной и судебной практики.

Изучением проблемы противодействия налоговым уголовным правонарушениям занимались видные российские и казахстанские ученые, как: С.Д. Сулаимбекова, А.Н.Агыбаева, А.Н. Ахпанова, Н.М. Абдирова, Д.Л.Баидельдинова, И.Ш. Борчашвили, Б.Ж. Жунусова, Е.И. Каиржанова, М.Ч. Когамова, И.И. Кучерова, К.С. Мауленова, М.С. Нарикбаева, Б.М. Нургалиева, С.Н. Сабикенова, Б.Х. Толеубековой, И.И. Рогов, Т. В. Апарова, И. В. Александров, А. Е. Бадаев, С. Л. Бадисов, А. А. Витвицкий, Б. В.

Волженкин, В. Т. Гайков, Д. Е. Глушко, В. А. Егоров, А. Н. Елисеев, И. И. Кучеров, Н. А. Лопашенко, С. Л. Нудель, А. В. Пенсков, С. С. Пешков, Б. В. Сатаров, И. М. Середа, И. Н. Соловьев, Н. Тупанчески, П. С. Яни, и др.

Работы этих авторов имеют важное научное и практическое значение. Содержащиеся в них выводы и рекомендации направлены на организацию оптимальной и эффективной борьбы с налоговыми уголовными правонарушениями. Однако реформирование уголовного законодательства предопределяет и иное видение рассматриваемой проблемы.

Научная новизна исследования заключается в том, что:

- при разработке теоретических и прикладных аспектов проблем уголовно-правового противодействия налоговым правонарушениям автор планирует расширить границы исследования;
- в работе на основе теоретического анализа налоговых уголовных правонарушений, ее отдельных аспектов автором будет проанализированы состояние уголовного законодательства в данной сфере;
- научная новизна и практическая ценность исследования состоят также в разработке проблемных аспектов налоговых уголовных правонарушений;
- в формулировании выводов и предложений о совершенствовании уголовно-правовых подходов к понятию системы налоговых уголовных правонарушений, о внесении изменений в редакции статей Уголовного кодекса и отдельных элементов структуры УК РК.

Выводы, позиции и предложения по совершенствованию уголовного законодательства, изложенные в диссертационном исследовании могут быть использованы:

- в научной разработке комплексной системы мер воздействия на налоговую преступность,
- в деятельности правоохранительных органов, занимающихся борьбой с налоговой преступностью;
- в организации профилактической работы по борьбе с налоговой преступностью;
- в законотворческой деятельности законодательной ветви власти;
- в практике органов правосудия и разработке руководящих постановлений Верховным судом;
- в разработке ведомственных нормативных актов;
- в процессе учебы, а также при преподавании курсов "Уголовное право", "Криминология" и "Уголовный процесс" в юридических вузах.

Основные положения, выносимые на защиту:

1) В целях повышения уровня уголовно-правового противодействия уклонению гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, а также приведения в соответствие принципам справедливости и индивидуализации уголовной ответственности необходимо внести поправки в ст. 244 УК РК, а именно в части введения квалифицирующих признаков, предусматривающих более строгое наказание

за совершение указанного правонарушения в «особо крупном размере», а также за совершение правонарушения «неоднократно». Предлагаем изложить в следующей редакции:

Статья 244. «Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет.

1. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет, совершенное путем,–

наказывается штрафом в размере до трех тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо привлечением к общественным работам на срок до восьмисот часов....

2. То же деяние, совершенное:

1) неоднократно

2) в особо крупном размере, -

наказывается штрафом в размере до четырех тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо привлечением....

Примечание. Лицо, совершившее деяние, предусмотренное настоящей статьей, освобождается от уголовной ответственности в случае добровольной уплаты.....»

1) Предлагается внести поправки в диспозиции ст. ст.ст. 244 и 245 УК РК на предмет расширения в них способов как признака объективной стороны, указав в данных нормах «иным способом» и изложить в следующей редакции:

Статья 245. «Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций.

1. 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, а также иным путем, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере, –
наказывается штрафом

2) В целях устранения нормативной неточности при назначении наказания по ч. 3 ст. 245 УК РК, а также в целях устранения лазеек для защиты преступников в суде необходимо придаточный оборот «с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет» отделить от предыдущего текста запятой. То есть в данном случае его значение и действие должно распространяться на весь предшествующий текст абзаца, то есть это дополнительное наказание обязательно назначается со всеми видами основных наказаний, предусмотренных в комментируемой норме, также как это сделано в ч. 1 и 2 ст. 245 УК РК. Предлагаем изложить в следующей редакции:

Статья 245. «Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций»

1. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем ..., –
2. То же деяние, совершенное:..
3. Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные преступной группой либо в особо крупном размере, – наказываются штрафом в размере от двукратной до трехкратной суммы не поступивших платежей в бюджет либо лишением свободы на срок от пяти до восьми лет, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.»

Апробация и внедрение в практику результатов исследования. Основные результаты проведенного научного исследования, теоретические положения и рекомендации предполагаются апробировать в научных конференциях, в качестве публикаций в научных журналах, а также внедрить, прежде всего, в учебный процесс Академии правоохранительных органов при Генеральной Прокуратуре Республики Казахстан. Кроме того, выводы диссертации могут быть использованы досудебными и судебными органами в практической правоприменительной деятельности.

Таким образом, совокупность вышеперечисленных обстоятельств, свидетельствует об актуальности и значимости исследования проблем уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты налогов.

1. Уголовно-правовая характеристика уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц.

Характеристика объективных признаков уклонения гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет.

Криминализация экономических отношений поддерживалась государственной политикой в области налогов и налогового законодательства.

За последнее время было внесено множество изменений и поправок, из за чего законодательная налоговая база стала содержать огромное количество законов, указов и инструкции.

Налоговая система формировалась практически с нуля, что явилось главной причиной внесения изменений в нынешнее налогового законодательство, оно оказалось не согласовано с отдельными нормами ранее принятых законов, которые непосредственно могли быть не связаны с налоговыми отношениями, но касались в той или иной мере вопросов налогообложения.

В то же время, основной причиной введения корректировок и поправок в налоговое законодательство были кризисы, обесценивание валюты, дефицит бюджета, и другие финансовые трудности в стране.

Согласно ст. 35 Конституции РК «каждый гражданин обязан платить законно установленные налоги, сборы и иные обязательные платежи» [2]. Порядок уплаты налога физическими лицами регламентирован в Кодексе РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс РК) от 25 декабря 2017 года [7].

Любой вид деятельности гражданина, от которой он получает какой либо доход, порождает необходимость уплаты налогов, а также по разным критериям и основаниям в соответствии с законом имеется обязанность предоставления налоговой декларации о совокупном годовом доходе.

В соответствии с Налоговым кодексом декларация о подоходном налоге представляется «в налоговый комитет по месту постоянного жительства физического лица:1) в случае представления на бумажном носителе - не позднее 15 июля года, следующего за отчетным календарным годом;2) в случае представления в электронном виде - не позднее 15 сентября года, следующего за отчетным календарным годом».

Стоит отметить, что не только налоговую декларацию государство понимает под документами налоговой отчетности, но также все остальные документы, в которых непосредственно содержится информация с исчислением и уплатой обязательных платежей в бюджет.

Государство, помимо внесения в налоговую декларацию и иные документов, связанные с исчислением и уплатой налоговых обязательств заведомо измененных сведений о доходах и расходах, включило в

вышеуказанные документы заведомо искаженные данные об имуществе, которое подлежит налогообложению.

По справедливому утверждению В.В. Лунеева, «ныне в сферу преступных зачислены все сколько-нибудь значимые угрозы для человека, общества и государства: личностные, нравственные, семейные, политические, экономические, общественные, экологические, транспортные, информационные, государственные, управленческие, правоохранительные, военные, международные и др.» [6, с.21].

Вместе с тем уголовно-правовое регулирование отдельных групп отношений продолжает свое развитие, что отчасти обусловлено изменением социально-политической и экономической обстановки в стране, прогрессирующей информатизацией общества, а также тем, что определенная часть общественно опасных деяний получает либо существенное развитие, либо более масштабное распространение.

В соответствии с Налоговым кодексом «декларацию по индивидуальному подоходному налогу представляют следующие физические лица, являющиеся налогоплательщиками-резидентами:

- 1) имеющие доходы, не облагаемые у источника выплаты;
- 2) физические лица, получающие доходы за пределами Республики Казахстан;
- 3) физические лица, имеющие деньги на счетах в иностранных банках, находящихся за пределами Республики Казахстан;
- 4) лица, на которых возложена обязанность по подаче декларации в соответствии с законодательным актом Республики Казахстан о борьбе с коррупцией и Уголовно-исполнительным кодексом Республики Казахстан;
- 5) депутаты Парламента Республики Казахстан, судьи;
- 6) физические лица, указанные в подпункте 12) статьи 144 НК, чьи доходы превысили установленный для них необлагаемый предел» [7].

Ответственности подлежат вменяемые лица, достигшие ко времени совершения преступления шестнадцатилетнего возраста.

Налоговые агенты, вопреки достаточно распространенному мнению, ответственности по данной статье не подлежат.

Характер общественной опасности уклонения от уплаты гражданином налогов проявляется в нескольких составляющих.

Согласно п. 55 ст. 1 Налогового кодекса РК «налоги - законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер» [7];

Около 80% всех доходов объединенного бюджета составляют налоговые поступления и являются его основной частью. Эти обязательные платежи финансируют государственную оборонную и правоохранительную деятельность.

Жилищно-коммунальное хозяйство поддерживается и развивается за счет этих платежей, осуществляется пенсионное и социальное снабжение населения, принимаются меры ориентированные на улучшение качества образования и здравоохранения.

Недополучение запланированных налогов и иных платежей в бюджет ведет к исключению реализации всех запланированных социальных и целевых программ, а также к урезанию финансирования в тех областях бюджетной политики, которые важны для населения страны.

Ухудшение ситуации с доходами государства приводит к дефициту бюджета, который непосредственно ведет к увеличению внешнего долга.

В причинении огромного ущерба непосредственно отношениям с участием налогоплательщиков, а именно физических лиц, заключается общественная опасность этого уголовного правонарушения. Эти же лица и образуют его субъект.

Таким образом, данные преступления покушаются на на установленный порядок исчисления и уплаты налоговых отчислений в бюджет[8, с. 36].

Кроме того, не только бюджет страны недополучает денежные средства из-за неуплаты налогов, но и добросовестным управленцам и бизнесменам, которые исправно платят налоги, причиняется значительный ущерб, ведь им приходится неравно конкурировать с бесчестными гражданами-плательщиками налогов.

Подрыв добросовестного, легального рыночного соперничества между субъектами экономических отношений приводит к замедлению экономического развития, что приводит к ухудшению положения общества в целом и развитию отрицательных общественных явлений.

Все те налоговые поступления, которые остаются в теневом рынке и переводятся зарубеж, в оффшорные компании, благоприятствуют развитию организованной преступности.

В результате этого, экономическая безопасность государства в опасности, а рыночные отношения не имеют реального развития. Наконец, неуплата налогов, постепенно приобретая все более масштабный характер, оказывает негативное влияние на общественное сознание и снижает уровень налоговой культуры населения.

Очень часто совершение налоговых преступлений не ассоциируется у граждан с чем-то явно противоправным. Участники рыночных отношений нередко для пополнения оборотных средств не пренебрегают возможностью сэкономить на налоговых платежах.

Тенденция к несоблюдению налоговой дисциплины и открытому игнорированию конституционной обязанности платить налоги и сборы, по справедливому утверждению И. Н. Соловьева «приводит к созданию атмосферы безнаказанности при решении бизнес-интересов за счет государственного бюджета. На этом фоне происходит формирование

правового нигилизма и, как следствие, появляется необходимость повышения налогового контроля и затрат на его осуществление» [9, с. 141].

Если говорить о количественном характере общественной опасности данного правонарушения, то здесь он находит свое юридическое выражение через крупный размер.

В данном случае сумма неуплаченных налогов и иных платежей в бюджет является обязательным признаком объективной стороны преступления и если он не достигает установленного показателя, то деяние не имеет необходимого уровня общественной опасности.

Таким образом, общая сумма не уплаченных налогов служит своеобразной границей, чтобы разграничить уголовнонаказуемое деяние от иного.

Наряду с этим, общественная опасность уклонения от уплаты налогов проявляется в том, что оно опосредованно влияет на иные сферы общественной жизни.

Как справедливо отмечалось Г.И. Булановым, «в каждом поступке, причинившем какой-либо вред общественным отношениям в момент его совершения, заложена, помимо фактически данного вреда, различная возможность причинения вреда общественным отношениям в последующем» [10, с.17].

Справедливым представляется утверждение И. Н. Соловьева о том, что «одной из составляющих общественной опасности налоговых преступлений является то, что они постепенно срастаются с иными видами экономических преступлений, с общеуголовной преступностью, а также с организованной преступностью и коррупционными проявлениями» [11, с. 120].

Уклонение от уплаты налогов является одной из важнейших проблем, которую в той или иной степени приходится решать практически во всех странах независимо от хозяйственного уклада и уровня экономического развития.

В этой связи, особое значение представляет противодействие уклонению от уплаты налогов и (или) сборов других обязательных платежей в бюджет, в которой уголовно-правовым мерам отведена превалирующая роль.

Изучение и анализ деятельности правоохранительных органов на практике, показывает, что уголовные нормы о налогах и других обязательных платежах в бюджет малодейственны.

Данные обстоятельства сложились преимущественно ввиду имеющихся вопросов и проблем, по разному разрешаемых в практической деятельности и в теории квалификации преступлений, предусмотренных ст.ст.244 и 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан, а также несовершенством законодательных формулировок, игнорированием изменений, сопровождающих экономическое развитие государства.

Проблема взимаемости налогов является в настоящее время одной из

острых проблем, стоящих перед государством. Так, по данным Комитета Государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан по состоянию на 1 августа 2018 года сумма неуплаченных налогов физическими лицами составляет 19,4 млрд. тенге. Сумма начисленных и пеней 7,5 млрд. Таким образом, общая сумма задолженности физических лиц составляет 26,9 млрд. тенге.

Во многих цивилизованных, вполне демократических странах это преступление считается весьма серьезным, за его совершение предусмотрены строгие санкции, вплоть до 15 лет лишения свободы – например в Южной Корее, Германии. Причем уголовное преследование неплательщиков осуществляется без оглядки на известность и авторитет виновного лица – в Англии привлекали к ответственности родственников королевы, в Нидерландах был приговорен к штрафу в 2007 г.

Известнейший футбольный тренер Гус Хиддинк, имели проблемы с законом по этой части знаменитые теннисисты, небедные люди – Ш. Граф, Б. Беккер. А вот в нашей стране за такое правонарушение предусмотрены поистине смешные санкции, оправдываемые подчас почемуто ссылками на демократизацию.

Значительная часть налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 244 и 245 УК РК, остается скрытой от официальной статистики, и эта латентная часть с каждым годом становится все больше. Государством активно ведется борьба с налоговыми преступлениями, однако невыявленными продолжают оставаться тысячи таких преступлений.

Значительная часть налоговых правонарушений имеет организованный характер, нужно отметить, что в настоящее время они имеют четко продуманную структуру на всех стаях подготовки и их совершения, преступники используют изощренные схемы и способы уклонения, с учетом имеющихся «пробелов» в законодательстве, позволяющих недобросовестному налогоплательщику использовать различные «лазейки» для уклонения от уплаты налогов и сокрытия своих доходов.

Как показывает практика, налоговые правонарушения, как правило, совершаются лицами, имеющими хорошее образование, которые отлично разбираются в экономических и юридических вопросах и успешно применяют их для уклонения от налогообложения.

Имеется большое количество налоговых преступлений, различных по своим способам и методам, а имеющиеся экономическая обстановка в нашей стране лишь способствует образованию множество новейших способов уклонения от уплаты налогов.

На основании изложенного, совершенно очевидно, что налоговые преступления имеют огромную общественную опасность и тот факт, что оно имеет уголовно-правовой запрет вполне логично и не подлежит сомнению.

Ряд ученых считают, что общественная опасность данного преступления, выражается в первостепенном значении налоговых платежей в

финансовой деятельности государства, поэтому актуальное регулирование и проработка всех сфер правовой защиты граждан являются ключом к нормальному развитию казахстанской экономики.

Кроме того, имеется мнение, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов состоит в причинении ущерба государственному бюджету, в том числе его формированию от сбора сумм с физических и юридических лиц, в результате недополучения налогов с установленных объектов налогообложения.

Помимо этого, общественная опасность уклонения от уплаты налогов и налоговых платежей определяется также тем, что данные уголовные правонарушения приносят значительный ущерб безопасности государства, его налоговой, финансовой, экономической составляющей, мешает планомерному притоку налогов в бюджет, чем подпывает развитие государственной экономики.

Ведь недополучение налоговой части бюджета ведет к ухудшению финансирования социальных программ, торможению развития всех сфер общества, задержке выплат пенсии, социальных выплат, заработных плат и тому подобное.

Общественную опасность уклонение от уплаты налогов содержит в себе еще по тому, что в случае, если виновное лицо успешно и безнаказанно уклонится от уплаты налогов, у него появляются денежные средства незаконного происхождения.

Далее у него возникает необходимость в сокрытии источника получения этих денег, то есть в отмывании, а также в использовании этих денег для личной выгоды, в том числе в коммерческой деятельности.

Для разграничения преступного и не преступного поведения, обоснованного привлечения к уголовной ответственности, правильной квалификации преступления по ст. 244 УК РК необходим тщательный анализ объективной стороны состава преступления, предусмотренного ст. 244 УК РК.

Объектом уклонения гражданином от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются общественные отношения по осуществлению законной финансовой деятельности государства.

Непосредственным объектом анализируемого преступного посягательства являются отношения, возникающие в области полного и своевременного создания доходной части бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет приема налоговых платежей от налогоплательщиков - физических лиц.

Кроме того, важно отличать объект преступного влияния от предмета этого общественно опасного деяния.

В теории уголовного права общепринято считать, что предмет преступления – это вещь материального характера, на которую посягает преступление. Относительно предмета уклонения от уплаты налогов выдвигаются различные точки зрения.

Так, например, предметом этого преступления называются «налоги, сборы, подоходный налог, суммы налогов, не уплаченных физическими лицами в результате уклонения от выполнения налоговых обязательств, неуплаченный налог в крупном размере и налоговая декларация, а также конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы» [29, с. 50].

Такое большое разнообразие требует более тщательного рассмотрения и анализа, в ходе которых предмет доказательства должен быть четко и правильно установлен. Для этого, следует обратить внимание на некоторую несостоятельность рассмотрения следующих объектов, являющихся предметом уголовного посягательства: налоги; сборы; конституционное обязательство; налоговая декларация.

Необходимо подчеркнуть, что предметом данного преступления (уклонение гражданином от уплаты налогов) не являются сами налоги и сборы, так как они являются не предметным объектом, а скорее являются особым устройством отчуждения собственного граждан.

Чаще всего, уклонение гражданином от уплаты налогов и (или) иных платежей в бюджет совершается путем внесения ложной информации в налоговую декларацию и другие бухгалтерские документы, то есть с помощью совершения преступных действий, и таким образом налоговая декларация будет являться средством совершения этого преступления, но не предметом.

И наконец, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы нематериальна, не предметна, в связи с чем справедливо замечает И.М. Середа, что «налоговые преступления не всегда совершаются способом сокрытия от государства обязанности уплатить налог.

Вполне можно представить, каким образом конституционные обязанности можно выполнять и уклоняться от их исполнения. Но трудно представить результат воздействия на конституционную обязанность. Никакое неправомерное поведение не может исключать, умалять, изменять содержание юридической обязанности; в этой связи возникают лишь другие обязанности, вытекающие из факта привлечения к уголовной ответственности» [12, с.11].

По нашему мнению, а также в соответствии со ст. 244 УК РК следует согласиться с тем, что предметом уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц является не сами налоги, а деньги, подлежащие перечислению в бюджет в суммах, соответствующих ставкам этих налогов и других платежей, предусмотренным законодательством, то есть это сумма денег, выплачиваемая налогоплательщиком при исполнении обязательств перед государством по всем видам налогов и других платежей, которые граждане обязаны платить.

Наиболее важным негативным последствием налоговых преступлений является непоступление в бюджет тех денежных средств, которые государство должно было получить в виде налогов.

В результате чего, государство недополучает огромные суммы денег, а это как результат ведет к невыполнению своих главных функций на высоком уровне, в том числе гуманитарной, экономической, финансовой, политической, экологической, социальной и др.

В соответствии с уголовным законом, для привлечения гражданина к ответственности, необходимо чтобы сумма неуплаченных налоговых платежей признавалась крупным размером, вместе с тем материальные средства (денежные суммы) являются материальными объектами, и как следствие являются предметом преступления.

Основой для исчисления и уплаты налога на прибыль является налоговая декларация – это заявление плательщика, носящее официальный характер налогов в письменном виде установленной формы, о доходах и понесенных расходах, операций со взаимосвязанными сторонами, а также распространяемых на эти доходы льготах, общей суммы налога и другой информации, по расчету и уплате налога за предыдущий период (квартал, полугодие).

Налоговая декларация подается по всем налоговым обязательствам (то есть по каждому налогу), по которым он является плательщиком, если иное не предусмотрено законом, она подается в налоговый орган по месту учета гражданина в электронном виде.

Такие термины как «уклонение от подачи декларации», «сокрытие объектов», которые использовались раньше являются не разумными и не совсем правильными, тогда как в настоящее время при разъяснении объективной стороны преступления используется словосочетание «уклонение от уплаты налогов», данное определение является наиболее точным и полным.

Уклонение от уплаты налогов это правонарушение, которое посредством обмана оставляет в неведении налоговые органы касательно объектов подлежащих налогообложению.

Этот обман главным образом содержится в объективном аспекте этого уголовного правонарушения.

Только искажая фактический размер объектов налогообложения в налоговой декларации или других бухгалтерских документах, преступник может не заплатить налоги или другие обязательства, либо заплатить, но не полном объеме, в свою очередь это ведет в частичному или полному уклонению.

В исследуемой статье мы говорим об уклонении от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, то есть тут имеется ввиду, что привлечение к ответственности наступает как за частичное уклонение, так и за полное уклонение, гражданин может не уплатить денежные средства лишь за один вид налога, а может и все.

Во всяком случае, при расследовании данного вида правонарушений будет производиться сложение всех неуплаченных сумм налогов и других платежей в бюджет.

Защита уголовного законодательства охватывает не только все виды налогов, но и другие обязательные платежи, это оправдывается их равной важностью для всей финансовой системы государства, а также похожей правовой сущностью обязательных платежей в бюджет всех видов.

Рассматривая объективную сторону преступления, состав уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей может осуществляться в двух формах: бездействии, когда налогоплательщик попросту не предоставляет в налоговый орган необходимые бухгалтерские документы, когда их подача является обязательной, а также в действии, когда налогоплательщик включает в декларацию и иные бухгалтерские документы «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» [17].

В исследуемой статье 244 УК РК применяется следующая формулировка «искаженные данные о доходах и расходах», заведомо искаженные сведения реальны при наличии двух составляющих: относимости к исчислению налогов и их реального различия, отклонения для лица налогооблагаемой базе.

Данные о расчете налоговой базы, сумме доходов, расходов или выгод, которые учитываются при расчете налогов, а также данные, которые неверно отражают факты в отношении игнорирования информации, необходимой для уплаты налогов, являются заведомо искаженными.

В настоящее время в науке уголовного права существует плюрализм взглядов на определение видового объекта налоговых правонарушений совершенных гражданами. Проблема определения видового объекта составов правонарушений в сфере экономической деятельности имеет не только теоретическое, но и практическое значение.

Точное определение видового объекта уклонения от уплаты налогов гражданами позволяет определить пределы действия отраслевого законодательства, регулирующего общественные отношения, являющиеся объектом уголовно-правовой охраны, которым причиняется вред либо создается реальная угроза причинения вреда соответствующим видом правонарушения в сфере экономической деятельности.

Чаще всего под видовым объектом правонарушений в сфере экономической деятельности понимают какое-либо конкретное направление, отрасль экономической деятельности, общественным отношениям в сфере которой причиняется вред или создается реальная угроза причинения вреда данной области экономической деятельности. Б.В. Волженкин определяет видовой объект налоговых преступлений «как установленный порядок

уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды» [13, с. 54].

Иные ученые в качестве видového объекта преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов указывают совокупность отношений, которые связаны с осуществлением финансовой деятельности государства либо формированием его бюджета.

Представляется, что при определении видového объекта преступного уклонения от уплаты налогов гражданином следует учитывать необходимость структурного обособления в составе уголовного закона правовых норм, обеспечивающих охрану общественных отношений, связанных с уплатой обязательных платежей.

В целом данное определение выражает существо общественных отношений, являющихся объектами уголовно-правовой охраны и к которым непосредственно причиняется вред уклонением от уплаты налогов. В то же время большинство исследователей выделяют лишь основной непосредственный объект правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов.

Однако, исходя из специфики налоговых правоотношений как экономических властных отношений, возникающих, в том числе в связи с исчислением и уплатой налогов, принимая во внимание их значимость для формирования доходной части бюджетной системы Республики Казахстан, представляется возможным определить в качестве дополнительного непосредственного объекта уклонения от уплаты налогов общественные отношения возникающие в связи с обеспечением надлежащего порядка управления в финансовой сфере общества.

Выделение указанного дополнительного непосредственного объекта обусловлено следующим. Во-первых, как отмечалось ранее налоговые правоотношения являются по своей правовой природе также властными отношениями, связанными с государственным управлением в сфере финансов.

Ввиду чего, совершая преступное посягательство в виде уклонения от уплаты налогов вред причиняется всей системе налогового администрирования, нормальному порядку деятельности налоговых органов. Во-вторых, последствием преступного уклонения от уплаты является непоступление финансов в бюджеты публично-правовых образований соответствующего уровня, что влечет либо создает реальную угрозу ненадлежащего исполнения государством своих обязательств в той или иной сфере общественной жизни, ввиду недостаточности финансовых ресурсов

Подобное разграничение объектов преступления на основной и дополнительный позволяет четко отграничить налоговые составы правонарушений от иных составов преступлений, совершаемых в сфере налогообложения.

Относительно определения родового объекта правонарушений, связанных с уклонением от уплаты налогов гражданином в доктрине уголовного права, имеется определенное единство мнений.

Родовым объектом является совокупность общественных отношений, возникающих в связи с охраной и обеспечением экономики (системы отношений, связанных с производством, распределением, обменом и потреблением материальных благ).

Под налогом понимается обязательный, законодательно установленный, безвозмездный, безвозвратный платеж, производимый в определенных размерах, взимаемый с физических лиц и организации в целях финансирования государства, его аппарата управления, муниципальных учреждений и др.

Другие обязательные платежи в бюджет включают (в соответствии с НК РК):

- «-государственная пошлина;
- сборы:
 - регистрационные сборы;
 - сбор за проезд автотранспортных средств по территории Республики Казахстан;
 - сбор с аукционов;
 - лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности;
 - сбор за выдачу разрешения на использование радиочастотного спектра телевизионным и радиовещательным организациям;
 - сбор за сертификацию в сфере гражданской авиации;
- плата:
 - за пользование земельными участками;
 - за пользование водными ресурсами поверхностных источников;
 - за эмиссии в окружающую среду;
 - за пользование животным миром;
 - за лесные пользования;
 - за использование особо охраняемых природных территорий;
 - за использование радиочастотного спектра;
 - за предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи;
 - за пользование судоходными водными путями;
 - за размещение наружной (визуальной) рекламы» [7].

Элементом объективной стороны выступает время совершения. При этом правильность определения времени совершения данного преступления является необходимым условием для привлечения к уголовной ответственности по ст. 244 УК РК.

Необходимо отметить, что в случае, если гражданин подал заявление о дополнении или изменении налоговой декларации до истечения срока

подачи, то в таком случае она является подданной в день подачи первичного заявления.

Если налогоплательщик уклонился от уплаты налогов и не подал налоговую декларацию, преступление считается оконченным в тот момент когда закончится срок для предоставления декларации.

Поэтому до истечения срока подачи налоговой декларации уклонения от уплаты налогов в уголовном смысле не происходит, поскольку лицо имеет все права не подавать налоговую декларацию.

Однако же, если после истечения срока для подачи налоговой декларации у лица была возможность подать налоговую декларацию, но оно этого не сделало, налицо имеются доказательства уклонения от уплаты налогов в результате бездействия. В этом случае налоговые органы не знают что является предметом налогообложения и, следовательно, не могут проверить правильность исчисления и уплаты налогов одним или другим лицом.

Считается, что преступление предусмотренное ст. 244 УК РК, будет считаться оконченным в момент фактической неуплаты налога, за определенный налоговый период и в срок, установленный законом. Для установления момента окончания уголовного преступления по ст.244 УК РК важно ответить на следующие вопросы:

- какой срок подачи налоговой декларации по этой налоговой группе для налогоплательщика, к которому принадлежит подозреваемый;
- какой срок уплаты этого налога для группы налогоплательщиков, к которой принадлежит подозреваемый;
- если обязательство по уплате налогов или сборов считается выполненным и было ли оно выполнено в момент обнаружения признаков этого преступления.

Обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ст. 244 УК РК, является крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов, определяемый согласно ст.3 УК РК.

Так, «крупным размером признается не поступивших платежей в бюджет, превышающая двадцать тысяч месячных расчетных показателей;» [17]

По результатам вышеизложенного, можно сформулировать следующие основные выводы:

1. С объективной точки зрения состав преступления выражен в виде деяния, которое может быть совершено в двух формах: бездействие - непредставление справки о доходах в случаях, когда требуется обязательно предоставить декларацию; действие - путем включения в счет-фактуру или других документов, касающихся расчета или уплаты налогов или других обязательных платежей в бюджет, преднамеренно искаженных данных о доходах или расходах или облагаемых налогом активах с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг,

перевозки грузов, если этот акт будет означать неуплату налогов или других обязательных платежей в бюджет.

2. Предметом уклонения от уплаты налогов или сборов с физических лиц должны быть не сами налоги и сборы, а денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет в размере, соответствующем ставкам этих налогов или сборов.

3. Преступление по ст. 244 УК РК считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налоговый период в течение срока, установленного налоговым законодательством.

4. Крупный размер является обязательным признаком состава преступления, предусмотренного ст. 244 УК РК.

Объективная сторона уклонения от уплаты налогов осуществляется путем действия и путем бездействия. Путем действия, то есть когда в декларацию включены заведомо искаженные сведения о доходах и расходах, то есть фактически происходит интеллектуальный подлог. А путем бездействия, то есть когда налогоплательщик не направил декларацию о доходах и расходах в налоговые органы, в случае, когда подоча является обязательной.

Общепризнано, что состав уклонения гражданином от уплаты налогов и (или) других обязательных является материальным т. е. уклонение считается оконченным с момента реальной неуплаты налогов. Здесь возникает вопрос: в случае, если человек представил декларацию с недостоверными данными, налоговая служба ее просмотрела и не обнаружила фальсификации, и он уплатил заниженный налог в марте вместо апреля – можно ли считать уклонение оконченным? Считаем, что да, хотя формально срок для изменения декларации, ее доработки еще не истек – деньги уже «прошли» мимо бюджета. И да же если виновного позднее уличат в подлоге, он заплатит нужную сумму, все равно это не добровольный отказ, а деятельное раскаяние при наличии оконченого состава преступления.

Согласно Налоговому кодексу РК от 25 декабря 2017 года под «налогами принято понимать законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер» [7].

Под другими обязательными платежами принято понимать обязательные отчисления денег (сборы, пошлины, платежи) в бюджет, производимые в определенных размерах.

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 т.ч. и 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.

Согласно Закону РК «О государственной службе» от 23 ноября 2015 г.[14] и ст. 9 Закона РК «О борьбе с коррупцией» от 18 ноября 2015 г.[15] «государственные служащие и другие лица, выполняющие государственные функции, обязаны декларировать свои доходы. Декларация представляется налоговому органу по месту постоянного жительства не позднее 31 марта года, следующего за отчетным годом. Физические лица, имевшие в указанный период доход только по основному месту работы, а также лица, чей облагаемый совокупный доход за отчетный период не превысил определенного законодательством размера, от подачи декларации освобождаются».

Уклонение в силу его объективной направленности на несовершение обязательных действий предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение от уплаты налога. Такими обязательными условиями являются: истечение срока для предоставления декларации; наличие возможности представить декларацию; действия налогового комитета, побуждающего к представлению декларации.

Под включением в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах принято понимать внесение в налоговые документы сведений, не отражающих реального положения дел относительно полученной прибыли и понесенных от этого затрат, т.е. предварительная, достаточная информированность лица о том, что вносимые сведения не соответствуют реальной действительности.

Искажение данных может осуществляться: путем сокрытия либо занижения полученных доходов; сокрытия либо неверного указания источников дохода; в преувеличении понесенных расходов и т.д. Обязательным признаком здесь является заведомость действий, т. е. знание лица о том, что включаемые в декларацию данные являются искаженными. Заведомо искаженными являются сведения, основанные на умышленном искажении либо игнорировании фактов, например, заниженные сведения о начисленном доходе. Не являются заведомо искаженными данные, полученные в результате грубой арифметической ошибки, спорной трактовки юридической природы фактов, влияющих на процесс расчёта налогов, а также в случаях двусмысленного содержания норм законодательства.

Преступление считается оконченным с момента неуплаты налога в крупном размере при истечении срока подачи декларации либо включения

в декларацию заведомо искаженных данных. Неуплата налога, согласно примечанию к данной статье, признается совершенной в крупном размере, в случае если сумма неуплаченного налога превышает пятьсот месячных расчетных показателей, установленных законодательством РК на момент совершения преступления. Причем деяние считается оконченным: «а) при уклонении от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах - позднее 15 числа второго месяца, следующего за отчетным кварталом; б) при уклонении от уплаты налога путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах — по истечении 10 дней со дня представления такой декларации» [7].

Так, к примеру, ГУКНП по Восточно-Казахстанской области возбудило уголовное дело по ст. 221 УК РК (стар. ред) в отношении бывшего генерального директора ТОО "Семей сусыны", затем ставшего заместителем акима г. Семипалатинска Н., и главного бухгалтера этого ТОО Ш., в связи с уклонением от уплаты налогов. Представляя в налоговые органы ложные сведения об экспортных операциях, руководители не уплатили налогов свыше полутора миллиардов тенге. Вопреки отчетам, ТОО не реализовывало алкогольную продукцию в Монголию, а продавало на территории республики через дилерские фирмы. Оформлению продукции как экспортной способствовали работники таможни. Между тем Коллегия по хозяйственным делам Верховного Суда РК отменила постановление суда Восточно-Казахстанской области, так как в материалах дела имеется сообщение посольства Монголии о том, что продукция "Семей сусыны" в эту страну не экспортировалась. Генеральная прокуратура РК вынесла постановление о приостановлении решения Коллегии Верховного Суда РК и продолжении расследования.

Следует учитывать, что незначительные неточности, допущенные налогоплательщиком при составлении декларации о доходах (описки, исправления, арифметические ошибки), а также непродолжительная задержка подачи декларации не образует состава преступления, предусмотренного ст.244 УК РК.

С. М. Рахметов отмечает, что «диспозиция ст. 221 УК (стар.ред) бланкетная. Порядок уплаты налогов устанавливается Кодексом Республики Казахстан о налогах и других обязательных платежах в бюджет от 12 июня 2001 года»[16, с. 135]

В соответствии с пунктом 1 статьи 11 УК «деяния, предусмотренные Уголовным кодексом, в зависимости от характера и степени общественной опасности подразделяются на преступления небольшой тяжести, преступления средней тяжести, тяжкие преступления и особо тяжкие преступления» [17].

В соответствии со статьей 11 УК данный состав относится «к категории преступлений небольшой тяжести: «преступлениями небольшой тяжести признаются умышленные деяния, за совершение которых максимальное наказание, предусмотренное Уголовным кодексом, не

превышает двух лет лишения свободы, а также неосторожные деяния, за совершение которых максимальное наказание не превышает пяти лет лишения свободы» [17].

Как указывает И. И. Рогов, «правовые последствия отнесения деяния к категории преступлений небольшой или средней тяжести выражаются в следующем. Приготовление к таким преступлениям не влечет уголовной ответственности.

В уголовном порядке не преследуются покушение на преступление небольшой тяжести. Совершение преступления небольшой тяжести вследствие случайного стечения обстоятельств является обстоятельством, смягчающим уголовную ответственность и наказание»[16].

В целом в рассматриваемой статье в соответствии с НК РК названы следующие деяния:

«- непредставление декларации о доходах

-включение в декларацию или иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе»

Таким образом, преступное деяние может выражаться как бездействием (непредставление декларации), так и действием (включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению).

В связи с этим следует признать ошибочной точку зрения, согласно которой «объективная сторона преступления выражается в бездействии в виде уклонения от уплаты налога или иных обязательных платежей в бюджет, совершенного в крупном размере».

Изучая признаки объективной стороны данного уголовного правонарушения, стоит иметь ввиду, что «заведомо искаженные данные» представляют собой информацию, которая не соответствует фактическому состоянию дел и содержится в декларации или в других бухгалтерских документах, чтобы ввести в заблуждение налоговые органы относительно фактического объекта налогообложения. Указанное понятие «сознательно» указывает на преднамеренную природу этого искажения.

Это означает, что «заведомость» представляет собой такое свойство, которое, указывает на преднамеренный характер совершенного преступления, то есть имеется факт, что обязательство по уплате налога не было выполнено преднамеренно и осознанно, информация в налоговые органы подана ложная.

Поэтому уклонение от уплаты налогов вследствие неправильного подсчета, либо вследствие описки, человеческой ошибки, неправильного применения закона не является уголовным преступлением, не образует состав уклонения от уплаты налогов.

В таком случае под сведениями следует понимать любые данные, требующиеся налоговым органам для проверки правильности и точности, а

также полноты уплаты налогов и платежей, направление которых регулируется законом.

«Это могут быть сведения о предпринимательской деятельности физического лица, полученных доходах и произведенных расходах, о наличии у налогоплательщика права на льготы и т. д. Эти же сведения обычно и замалчиваются в случае непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Республики Казахстан» [18, с.54].

Если речь вести о документах, то во всех случаях это документы, которые непосредственно связаны с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа). Непредставление документов, которые непосредственно не связаны с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа), либо включение в них заведомо ложных сведений, состава рассматриваемого преступления не формирует.

Декларация (ее непредставление или включение в нее заведомо ложных сведений) всегда связана с исчислением и уплатой налога. Однако «иные документы» могут быть связаны, но могут быть и не связаны с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа).

Внесение в «иные документы», которые не связаны исчислением и уплатой налога (обязательного платежа), искаженных данных (при чем, даже «заведомо»), состава данного преступления не формирует.

Рассматриваемый состав относится, о чем было сказано выше, к категории преступлений небольшой тяжести. Кроме того, статья 244 УК говорит лишь о тех документах, которые связаны «с исчислением или уплатой налогов или иных обязательных платежей». В этой ситуации возможно привлечение к административной ответственности по статье 208 КоАП «Нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения».

Возникает вопрос, является ли квалифицирующим признаком данного преступления представление именно в налоговый орган документов, содержащих в себе «заведомо искаженные данные по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению».

Ясно, что декларации всегда представляются в налоговый орган. Однако в числе «иных документов» могут присутствовать и те, которые в налоговый орган не представляются. То обстоятельство, что эти документы не должны представляться в налоговый орган, не выступает основанием для вывода об отсутствии состава преступления.

Существенным в этой ситуации является то, что эти документы связаны «с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей». Внесение в них «заведомо искаженных данных», независимо от того, представлялись они и в налоговый орган или в иной орган, выражает собой деяние, охватываемое настоящей статьей.

Для квалификации деяния в качестве преступного необходимо, чтобы сведения, которые содержатся в декларации или иных документах по поводу

доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, носили характер «заведомо искаженных данных».

Это означает, что деяние в виде представления декларации или иных документов по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, совершается с прямым умыслом.

В равной мере это означает, что если искаженные данные по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, явились результатом не умысла, а ошибки, просчета, невнимательности и иных неумышленных действий, т. е. действий, совершенных по неосторожности, то такое деяние состава рассматриваемого преступления не формирует.

Указанные деяния выступают способом уклонения от уплаты налога, т. е. способом осуществления преступления. Данный перечень этих деяний является закрытым. Уклонение от уплаты налога какими-либо иными способами, кроме перечисленных в рассматриваемой статье, состава преступления не формирует.

Так, непредставление в налоговый орган «иного документа», даже если он связан с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа), рассматриваемым составом не охватывается. В данной статье преступным деянием признается лишь непредставление декларации.

Если налог исчисляется на основе собственной документации самим налоговым органом (например, налог на строения) либо налоговым агентом (например, индивидуальный подоходный налог, удерживаемый у источника выплаты дохода), то налогоплательщик не может быть привлечен ответственности по рассматриваемой статье. Это имеет место даже в том случае, если он осознает, что налог на него исчислен ошибочно низким либо вообще не начислен.

Однако если ошибка налогового органа или налогового агента была обусловлена представлением налогоплательщиком поддельных или сфабрикованных документов, освобождающих его от уплаты налога или уменьшающих его размер, то привлечение его к уголовной ответственности по данной статье будет вполне обоснованным. Например, налогоплательщик с целью избегания уплаты налога со строений представляет в налоговый орган документ, согласно которому принадлежащее ему строение утрачено вследствие пожара.

Другой пример. Налогоплательщик представляет налоговому агенту документ, согласно которому он является приравненным к участникам Великой Отечественной войны лицом, в силу чего имеет право на льготы по индивидуальному подоходному налогу. Представление такого рода документов приравнивается к представлению документов, охватываемых настоящим составом.

Если гражданин подал в налоговый орган сведения, которые не в полной мере отражают информацию, либо не подал ее вовсе, а также в случае если налогоплательщик, совершил описку, которая привела к уменьшению суммы, подлежащей выплате государству в качестве налога, то

последнему необходимо дополнить либо изменить подданную информацию в декларации.

Однако, в случае если налогоплательщик внес такие изменения и дополнения уже после истечения положенного срока (срока уплаты налога и направления декларации), гражданин не понесет ответственности, если заявление последний подаст до того, как налоговые органы проведут проверку или обнаружат ошибку.

Кроме того гражданин подлежит освобождению от какой либо ответственности, в случае если пропущен срок уплаты налоговых сумм, если до заявления вся сумма налога и пеня уплачена, то есть налогоплательщик освобождается от ответственности за налоговые правонарушения и соответственно уголовную ответственность не несет.

Уголовная ответственность по совокупности преступлений за незаконное предпринимательство и уклонение от уплаты налога будет осуществляться лишь в том случае если эти незаконные факты выявились одновременно.

Здесь всегда необходимо руководствоваться прежде всего Гражданским кодексом, в соответствии с которым «предпринимательской является самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг, осуществляемая лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке».

Нет оснований рассматривать доход от незаконной предпринимательской деятельности в качестве объекта налогообложения, ввиду того, что объекты налогообложения во всех случаях наделяют налогоплательщика обязанностью уплатить налоговые суммы, а они, как известно, выражаются лишь в примерных, законных действиях.

При всех обстоятельствах для классификации деяния в качестве преступления существенными являются два обстоятельства: первое, относящееся к объективной стороне преступления, - деяние повлекло неуплату налога или обязательных платежей в крупном размере; второе, относящееся к субъективной стороне преступления, - наличие у лица цели в виде уклонения от уплаты налога или иных обязательных платежей в государственный бюджет.

Из этого вытекает следующее.

Во-первых, непредставление декларации, включение в нее, а так же в иные документы заведомо искаженных данных, не повлекшее неуплату налога, состава преступления не формирует.

Во-вторых, непредставление декларации, включение в нее, а так же в иные документы заведомо искаженных данных, хотя и повлекшее неуплату налога, но в размере, не достигшем крупного размера, состава преступления не формирует.

В-третьих, непредставление декларации, включение в нее, а также иные документы заведомо искаженных данных, совершенное без цели уклонения от уплаты налога, хотя и повлекшее эту неуплату (причем, даже в крупном размере), состава преступления не формирует.

Преступление является материальным: вред, причиняемый им, выражается в неполучении государством дохода в виде неполученного налога (обязательного платежа) или полученного в размере меньшем, чем положено.

Если деянием не причинен вред в виде неуплаченного налога (причем, в крупных размерах), то деяние не может быть квалифицировано в качестве рассматриваемого преступления.

Таким образом, деяние (непредставление документа или представление его с заведомо искаженными данными) всегда рассматривается в сочетании с целью преступления (уклонение от уплаты налога) и его результатом - неуплатой налога.

Внесение «заведомо искаженных данных» в «иные документы», которые не лежат в основе исчисления и уплаты налога, не может служить основанием для привлечения к уголовной ответственности даже в том случае, если такое внесение выступает приготовлением к преступлению.

Совершенствование действующего казахстанского законодательства, регулирующего вопросы налогообложения, напрямую зависит от состояния правотворческой деятельности, которая, как известно, во многом базируется на результатах правоприменительной практики.

В связи с чем, учитывая также динамичные изменения экономической составляющей, важно своевременно реагировать именно правовыми средствами на данные общественные отношения.

Уклонение от уплат налогов приводит к не поступлению больших сумм денежных средств и, как следствие, невыполнению государством своих функций: таких как выплата пособий отдельным категориям граждан, выплата заработной платы работникам бюджетной сферы, сокращению программ по развитию здравоохранения, медицины и другим негативным последствиям.

Уголовно-правовые средства противодействия уклонению от уплаты налогов играют важнейшую роль и поэтому развитие уголовного законодательства являются весьма важным моментом.

Преступные схемы ухода от налогов становятся все изощреннее, а число способов уклонения от уплаты налогов огромно и продолжает увеличиваться с каждым годом.

Действующее казахстанское законодательство предусматривает формулировку способов уклонения от уплаты налогов и таким образом сужает круг форм преступного поведения до двух деяний, а именно, «уклонение от уплаты налога гражданином (ст. 244 УК РК) возможно:

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

2) путем включения в декларацию или иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов или иных обязательных платежей в государственный бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению;»[17].

«Уклонение от уплаты налогов с организации (ст. 245 УК РК) возможно:

1) путем непредставления декларации о совокупном годовом доходе в случаях, когда подача декларации является обязательной

2) путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах;

3) путем сокрытия других объектов налогообложения или иных обязательных платежей;»[17].

Таким образом, перечень способов совершения налоговых правонарушений является исчерпывающим и обязательным при квалификации по ст. ст. 244 и 245 УК РК по признакам объективной стороны содеянного.

Формулировка объективной стороны данного правонарушения, по нашему мнению, является неверной, так как лица, совершающие налоговые правонарушения «избирают» огромное количество современных способов уклонения от уплаты налогов, изложить их все в законодательных актах практически невозможно. В практической деятельности известны несколько десятков способов уклонения от уплаты налогов.

Так, российские ученые П.С. Ефимичев и С.П. Ефимичев справедливо указывают на множество способов уклонения от уплаты налогов: «Способов уклонения от уплаты налогов столь много, что перечислять их в законе практически невозможно. Сущность преступлений, квалифицируемых ст. 198 и 199 УК РФ состоит в реальной неуплате налогов и (или) сборов в срок, установленный законом. Использование различных способов уклонения от уплаты налогов является свидетельством наличия умысла на неуплату налогов»[19].

Получается так, что уклонение от уплаты налогов с использованием других путей – способов, не является наказуемым в уголовном порядке, нельзя считать уголовно наказуемым уклонение от уплаты налогов и (или) сборов, если не используется ни один из названных в уголовном законе способов, а налоги не уплачиваются и казна не получает средства от налогоплательщиков.

Необходимо подчеркнуть, что способы уклонения от уплаты налогов, предусмотренные в диспозициях статей 244, 245 УК РК, охватывают наиболее распространенные формы уголовно наказуемого поведения в сфере налоговых правоотношений.

Однако отказ от указания четких, конкретно определенных способов совершения налоговых преступлений позволил бы расширить область применения уголовно-правового запрета. В нынешней редакции применение статей 244, 245 УК РК затруднено в

случаях, когда лицо представило в налоговый орган налоговые декларации, содержащие достоверные сведения, но уклонилось от уплаты налогов.

В целях более полного изучения вопроса, хотелось бы рассмотреть опыт некоторых зарубежных стран, таких как Азербайджан и Узбекистан, где нормы уголовного кодекса о налоговых преступлениях, на наш взгляд, представлены более удачно.

Так, в Уголовном кодексе Азербайджанской Республики, в ст. 213 УК в диспозиции указано «уклонение от уплаты налогов, взносов по страхованию от безработицы или обязательному государственному социальному страхованию»[20], то есть в данном случае, законодатель полностью отказался от упоминания в диспозициях рассматриваемых норм способов совершения данных правонарушений.

В Уголовном кодексе Республики Узбекистан в ст. 184 ответственность предусмотрена за умышленное сокрытие, занижение прибыли (дохода) или других объектов налогообложения, а равно иное умышленное уклонение от уплаты установленных государством налогов или других обязательных платежей в значительном размере, совершенное после применения административного взыскания за такое же деяние, наказывается штрафом и исправительными работами[21], то есть здесь законодатель после перечисления нескольких способов уклонения от уплаты налогов, так же указал «иное» умышленное уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей, таким образом, в данном случае перечень способов совершения налоговых правонарушений не является исчерпывающим.

В Уголовном кодексе Грузии в ст. 218. уклонение от уплаты налогов рассматривается как умышленное уклонение от уплаты налогов в крупном размере и наказывается штрафом или лишением свободы на срок от трех до пяти лет [22].

Как мы видим, в Уголовном кодексе Грузии, в отличие от казахстанского, законодатель полностью отказался от упоминания в диспозициях рассматриваемых норм способов совершения данных правонарушений, что на наш взгляд является правильным.

Исходя из вышеизложенного, полагаем целесообразным, казахстанскому законодателю рассмотреть возможность внесения поправок в диспозиции ст.ст. 244 и 245 УК РК на предмет расширения в них способов как признака объективной стороны, указав в данных нормах «иным способом».

Уклонение от уплаты налогов – это такой феномен, который имеет место быть в любом государстве, в любой стране мира, даже при самых льготных экономических реалиях.

Понять и оценить масштабы теневого сегмента казахстанской экономики очень сложно, однако, несмотря на это, косвенные параметры говорят о том, что объем неформального сектора в Республике Казахстан достаточно велик.

Уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет в общем виде можно назвать определенным целевым действием налогоплательщика, которое дает возможность последнему избегать или в определенной мере понизить его обязательные платежи в бюджет.

Социальным последствием любого правонарушения является наказание за его совершение. Преступник должен получить наказание, соответствующее характеру, тяжести, степени общественной опасности совершенного преступления, личности виновного, отягчающих и смягчающих обстоятельств, которое позволяет, в конечном счете, исправить и перевоспитать преступника, а также предупредить совершение новых уголовных правонарушений как самим осужденным, так и другими лицами.

Одним из важнейших условий вынесения справедливого наказания за совершение любого правонарушения, в том числе за уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет является дифференциация уголовной ответственности на законодательном уровне.

Наиболее важными формами дифференциации следует признать категоризацию преступлений по степени их тяжести и выделение квалифицирующих признаков в статьях Особенной части Уголовного кодекса Республики Казахстан.

Эти формы позволяют более точно отделять одно преступление от другого, а также разграничивать преступления не только по горизонтали, но и по вертикали, выделяя квалифицированные и особо квалифицированные составы.

«Нельзя сказать, что указанные правовые формы позволили в полной мере дифференцировать уголовную ответственность и добиться на все сто процентов реализации принципов уголовного права, особенно принципов законности, равенства граждан перед законом и принципа справедливости, однако, их взаимообусловленность и взаимовлияние позволяет вести речь о решении с их помощью некоторых вопросов дифференциации ответственности на законодательном уровне»[23].

Так же хотелось бы отметить, что одним из принципов уголовного права является принцип индивидуализации уголовной ответственности и наказания. Он выражен в целом ряде статей Уголовного кодекса Республики Казахстан и должен последовательно проводиться в судебной деятельности.

Принцип индивидуализации уголовной ответственности и наказания заключается в том, что к решению вопроса о привлечении к уголовной ответственности и назначению наказания необходимо подходить с учетом особенностей как совершенного преступления, так и лица, его совершившего.

Уголовная ответственность и наказание должны быть всегда индивидуальны, а таковыми они будут лишь в том случае, если они в каждом конкретном случае соответствуют характеру и степени общественной опасности преступления и личности преступника.

Все меры уголовно-правового воздействия, в том числе наказание, применяемое к лицу, совершившему уголовное правонарушение должно быть объективным и справедливым, то есть соответствовать тяжести преступления, личности осужденного, характеру и степени общественной опасности.

Наказание и другие меры уголовно-правового воздействия, применимые к лицу, совершившему уголовное правонарушение должны быть справедливыми, то есть они должны соответствовать характеру и степени общественной опасности правонарушения, обстоятельствам правонарушения и личности виновным.

Наличие статей с квалифицирующими признаками являются одним из способов индивидуализации наказания. С учетом этого совершенно справедливо, что санкции преступлений с квалифицирующими признаками более строгие, чем санкции аналогичного преступления без квалифицирующего признака.

Несмотря на то, что квалифицирующие признаки не унифицированы ко всем статьям особенной части Уголовного кодекса Республики Казахстан, тем не менее, ряд из них встречаются в значительном количестве статей. Такими квалифицирующими признаками являются, например, совершение уголовного правонарушения неоднократно, совершение правонарушения в преступной группе и ряд других.

Исходя из вышеизложенного, полагаем, что ст. 244 Уголовного кодекса Республики Казахстан «Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет» не соответствует принципам индивидуализации уголовной ответственности и наказания, и, принципу справедливости, так как структурно данная статья состоит из одного пункта и не содержит квалифицирующих признаков, то есть законодателем не учтена вся возможная «картина» совершаемого преступного деяния и не учтены возможные признаки, которые могут влиять на уголовную ответственность в сторону ужесточения.

Таким образом, граждане нашей страны могут совершать налоговые преступления по ст. 244 УК РК по несколько раз, могут уклоняться от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном и особо крупном размере и на наказание это никаким образом не повлияет.

Квалифицирующие признаки используются законодателем для описания более опасного деяния, для установления усиленной санкции по отношению к санкции основного состава, поэтому считаем, что квалифицирующие признаки необходимо применять в каждой статье уголовного закона, в том числе в ст. 244 УК РК.

В целях более полного изучения вопроса, хотелось бы рассмотреть опыт некоторых зарубежных стран, таких как Украина, Республика Узбекистан, Республика Беларусь, в них нормы уголовного закона о налоговых преступлениях, на наш взгляд, представлены более удачно.

Так, в ст. 212 Уголовного кодекса Украины («Уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей)»), ответственность гражданина и организации предусмотрена в одной статье и предусматривает более суровое наказание за деяния:

«...- совершенные по предварительному сговору группой лиц, или если они привели к фактическому непоступлению в бюджеты либо государственные целевые фонды средств в крупных размерах»;

« ...- совершенные лицом, ранее судимым за уклонение от уплаты налогов, сборов (обязательных платежей), или если они привели к фактическому непоступлению в бюджеты либо государственные целевые фонды средств в особо крупных размерах» [24].

В Уголовном кодексе Республики Узбекистан в ст. 184 (Уклонение от уплаты налогов или других обязательных платежей), за совершение преступления «повторно либо в крупном размере» так же предусмотрена более строгая уголовная ответственности[21].

Аналогично в Уголовном кодексе Республики Беларусь в ст. 243 (Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов) за совершение указанного деяния, «...повлекшее причинение ущерба в особо крупном размере» предусмотрена более строгая уголовная ответственность «наказывается ограничением свободы на срок до пяти лет или лишением свободы на срок от трех до семи лет с конфискацией имущества или без конфискации и с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без лишения»[25].

Исходя из вышеизложенного, полагаем целесообразным, казахстанскому законодателю учесть зарубежный опыт об уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений и рассмотреть возможность внесения поправок в ст. 244 УК РК на предмет введения квалифицирующих признаков, предусматривающих более строгое наказание за совершение указанного правонарушения в «особо крупном размере», а также за совершение правонарушения «неоднократно».

1.2. Субъективные признаки уклонения гражданина от уплаты налогов и (ил и) других обязательных платежей в бюджет

Перед тем как начать рассматривать субъективные признаки уклонения гражданина от уплаты налогов, мы детально изучим положения вопросы налогового законодательства, которые охватывают субъективную сторону налоговых правовые отношения. Так, именно в уголовном законе нет указания на то, что гражданин должен осознавать, что деяние является незаконным, противоправным. Поэтому и при совершении налоговых ему не обязательно чтобы налогоплательщик осознавал противоправность действий, так как предметом осознания как части умысла является прежде всего те обстоятельства из которых складывается общественно опасное деяние.

Деятели науки, которые считают, что субъективная сторона данного преступления характеризуется виной с прямым умыслом, так же вполне справедливо отмечают, что совершая налоговое преступление «виновный осознает, что уклоняется от уплаты налога и (или) сбора в крупном размере путем непредставления декларации о доходах в налоговый орган, зная о возложенной на него обязанности представить такую декларацию, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных, то есть сведений, которые, как ему доподлинно известно, не соответствуют действительности и желает этого»[26].

Кроме того, часть ученых считают, что в данном преступлении имеет место быть косвенный умысел, однако отмечают, что в законе оно сформулировано таким образом, что разграничить его с прямым достаточно трудно.

Помимо вины субъективная сторона преступления охватывает также мотив.

Под мотивом мы рассматриваем тот импульс, тот стимул, который побудил остановить свой выбор на том или ином версии поведения в совершении преступления. Как мы знаем, чаще всего это потребности человека, но кроме этого, это могут быть как его интересы так и склонности.

Мотив преступления, довольно тесно связан с целью, он определяет и направляет поведение человека в тесной связи с целью. Мотив и цель это понятия очень близкие, однако они не являются полностью тождественными.

Оба эти понятия описывают волевой процесс при совершении преступления, однако если мотив отвечает на вопрос «почему?», то цель объясняет к чему он стремится.

Оба понятия и мотив и цель, не влияют на квалификацию деяния, и не являются обязательными признаками.

Однако в юридической литературе существует утверждение о том, что «целью подобных преступных действий является уклонение от выполнения обязательств по уплате налогов, удержание неуплаченных в бюджет средств в собственности физического лица ... а также обращение этих средств в собственность других лиц»[23].

Здесь хотелось бы подчеркнуть, что налогоплательщик при осознанном уклонении способен преследовать и иные цели, такие как корыстная или даже подрыв экономики страны. Во всех случаях, при совершении данного преступления цель не указывается как обязательный признак состава ст. 244 УК РК и соответственно не влияет на его квалификацию.

Детально изучив ст. 244 УК РК, а также учитывая вышеизложенное, стоит подчеркнуть, что субъективная сторона преступления характеризуется только прямым умыслом, то есть гражданин хорошо осознает, что уклоняясь от уплаты налогов в сроки установленные законодательством, нарушает его и желает этого.

Стоит отметить, что в практической деятельности в нашей стране доказывание субъективной стороны преступления при расследовании данной категории дел вызывает трудности, зачастую правоохранные органы возбуждают уголовные дела, которые никогда не направят в суд.

Чаще всего, такая ситуация складывается из за того, что основанием для возбуждения уголовного дела является не то деяние в котором имеется умысел на его совершение и напрямую направлено на уклонение от уплаты налогов и (или) платежей, а лишь сам факт неуплаты налогов без исследования вышеперечисленного.

И уже в процессе производства следствия по данному факту, правоохранные органы начинают доказывать наличия умысла у преступника, направленного на уклонение от уплаты налогов и доказывание противоправности деяния.

Необходимо отметить, что, на наш взгляд, внесение изменений в диспозицию ст. 244 УК РК в части указания на умышленную форму вины, решило бы эту проблему и позволило бы предотвратить необоснованные возбуждения уголовных дел.

На лицо, осуществляющее руководство организации не лежит ответственность за противоправные действия бухгалтера, руководитель несет ответственность лишь за организацию его работы. Работники бухгалтерии в свою очередь несут ответственность за принятие и исполнение документов, противоречащим закону. В таком случае бухгалтер обязан письменно сообщить о таких незаконных фактах руководству организации.

Однако, имеются и такие случаи, когда бухгалтер получает от руководителя документы, оформленные по всем правилам, однако, содержащие в себе информацию не соответствующую действительности, например о расходах которые в реальности не имели место быть, тут уголовную ответственность понесет только руководитель организации. Также имеется случаи когда руководитель один понесет уголовную ответственность, в силу того, что бухгалтер не имеет полномочий по распоряжению денежных средств.

При таких обстоятельствах признаки субъективной стороны преступления отсутствуют.

На основании изложенного, можно сделать вывод что подписание документов как факт, прямо не указывает на прямой умысел руководителя, так как зачастую руководители не имеют соответствующих знаний в области бухгалтерии, в той степени чтобы проверять достоверность отчетных сведений[27, с. 95].

Как ранее было указано, субъект уклонения от уплаты налога является лицо, обязанное платить установленные в нашей стране налоги и обязательные платежи.

Как правильно отмечает Рахметов С.М., «специальный субъект может отсутствовать при уклонении от уплаты налогов или иных обязательных платежей путем включения не в декларацию, а в иные документы, связанные

с исчислением или уплатой налогов или обязательных платежей в государственный бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению»[16, с. 137].

Субъектом могут быть как обычные граждане и индивидуальные предприниматели, граждане Казахстана, так и иностранные граждане и лица без гражданства.

В соответствии с НК РК «Декларацию по индивидуальному подоходному налогу представляет следующие физические лица, являющиеся налогоплательщика – резидентами:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) лица, занимающиеся частной практикой;
- 3) физические лица, получившие имущественный доход;
- 4) физические лица, получившие доходы из источников за пределами Республики Казахстан;
- 5) домашние работники, в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан, получающие доходы не от налогового агента;
- 6) граждане Республики Казахстан, получающие доход работника по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам гражданско-правового характера, заключенным с дипломатическими и приравненными к ним представительствами иностранного государства, консульскими учреждениями иностранного государства, аккредитованными в Республике Казахстан, не являющимися налоговыми агентами;
- 7) граждане Республики Казахстан, получающие доход работника по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам гражданско-правового характера, заключенным с международными и государственными организациями, зарубежными и казахстанскими неправительственными общественными организациями и фондами, освобожденными от обязательства по исчислению, удержанию и перечислению индивидуального подоходного налога у источника выплаты в соответствии с международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан;
- 8) трудовые иммигранты-резиденты Республики Казахстан, получающие (подлежащие получению) доходы по трудовым договорам, заключенным в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан на основании разрешения трудовому иммигранту;
- 9) медиаторы, за исключением профессиональных медиаторов, в соответствии с Законом Республики Казахстан «О медиации», от лиц, не являющихся налоговыми агентами;
- 10) физические лица, получающие доходы от личного подсобного хозяйства, учтенного в книге хозяйственного учета в соответствии с законодательством Республики Казахстан, подлежащие налогообложению, по которым не было произведено удержание индивидуального подоходного налога у источника выплаты в связи с представлением налоговому агенту

недостовверных сведений лицом, занимающимся личным подсобным хозяйством;

11) граждане Республики Казахстан, оралманы и лица, имеющие вид на жительство в Республике Казахстан, которые имеют по состоянию на 31 декабря отчетного налогового периода деньги на банковских счетах в иностранных банках, находящихся за пределами Республики Казахстан, в сумме, превышающей 141-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 31 декабря отчетного налогового периода;

12) граждане Республики Казахстан, оралманы и лица, имеющие вид на жительство в Республике Казахстан, которые имеют по состоянию на 31 декабря отчетного налогового периода следующее имущество на праве собственности:

недвижимое имущество, которое (права и (или) сделки по которому) подлежит государственной или иной регистрации (учету) в компетентном органе иностранного государства в соответствии с законодательством иностранного государства;

- ценные бумаги, эмитенты которых зарегистрированы за пределами Республики Казахстан;

- долю участия в уставном капитале юридического лица, зарегистрированного за пределами Республики Казахстан».

«При этом лица, указанные в настоящем пункте, в том числе находящиеся за пределами Республики Казахстан с целью обучения, стажировки или прохождения практики, не представляют декларацию по индивидуальному подоходному налогу в случае отсутствия оснований, предусмотренных настоящим пунктом.

Индивидуальные предприниматели, применяющие специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса, по доходам, указанным в пункте 2 статьи 681 настоящего Кодекса, которые подлежат налогообложению в соответствии с главой 77 настоящего Кодекса, «не представляют декларацию по индивидуальному подоходному налогу»[7].

Признаками субъекта преступления являются вменяемость и достижение возраста уголовной ответственности (16 летнего возраста), однако этого недостаточно для того, чтобы признать виновным лицо в совершении преступления предусмотренного ст. 244 УК РК.

Субъект уклонения от уплаты налогов и обязательных платежей имеет специфические признаки, которые отличают его от общего.

И, по мнению А.В. Ковалева, это, прежде всего, – наличие «налоговой правосубъектности»[28, с. 36]. По мнению А.В. Пирогова «ответственность могут понести не только налогоплательщики, но и иные лица» [29, с. 54]. В юридической литературе имеются различные определения субъекта преступления, предусмотренного ст. 244 УК РК.

А.В. Пирогов определяет субъекта состава преступления, как «физическое лицо, достигшее установленного законом возраста – 16 лет,

являющееся налогоплательщиком» [29, с. 50]. О.А. Цирит считает, что субъектом «может быть вменяемое физическое лицо, достигшее 16 лет, обязанное уплачивать необходимые налоги в соответствующие сроки» [30, с. 75].

Как считает И.Н. Соловьев, субъектом преступления признаются «физические лица (граждане, иностранные граждане и лица без гражданства), достигшие 16 лет, вменяемые, обладающие полномочными правами на занятие трудовой деятельностью, в том числе занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, обязанные в установленном законом порядке продекларировать свой доход» [31, с. 22].

По нашему мнению, такие определения являются неточными. По мнению А.Н. Ткача, к субъектам данного преступления «отнесены помимо налогоплательщика и его законные представители» [32, с. 68].

Чтобы разобраться в этом, обратимся к налоговому законодательству. Налоговым законодательством республики Казахстан не установлена обязанность уплачивать налог лично.

Налоговое законодательство наделяет правом налогоплательщика лично учувствовать в таких отношениях, либо иметь представители. Однако в случае участия представителя, сам налогоплательщик может также участвовать в этих правоотношениях регулируемых налоговым законодательством лично, и наоборот, если налогоплательщик учувствует лично, за ним остается также право иметь представителя.

Законными представителями налогоплательщика – физического лица «признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Республики Казахстан. Такими лицами в соответствии с Гражданским кодексом РК являются: родители, усыновители, опекуны, попечители» [33].

Уполномоченным представителем налогоплательщика в соответствии со НК РК «признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами, иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Уполномоченный представитель налогоплательщика – физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РК».

Так могут ли вышеперечисленные лица нести уголовную ответственность по ст. 244 УК РК? По мнению А.Н. Ткача, «...в том случае, если налогоплательщик – физическое лицо в силу своего возраста или по иным обстоятельствам имеет законного представителя, он не подлежит уголовной ответственности, поскольку именно на последнего распространяется обязанность подавать налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РФ о

налогах и сборах является обязательным, а также гарантировать правильность сведений (точнее – отсутствие заведомо ложных сведений), содержащихся в налоговой декларации или иных документах» [32,с.76].

В таком случае субъектом уголовной ответственности по ст. 244 УК РК будет законный представитель, а уполномоченный представитель налогоплательщика не будет являться субъектом привлечения к уголовной ответственности.

А.В. Пирогов также отмечает, что «наделение уполномоченного представителя правами на составление декларации о доходах и направлении ее в налоговую инспекцию не дает основания считать его налогоплательщиком и соответственно субъектом преступления по ст. 198 УК РФ»[29, с. 107]. В.А. Ковалев делает вывод об отсутствии «у уполномоченного представителя признаков субъекта преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, потому что в отличие от законного представителя он совершает юридически значимые сделки не вместо представляемого лица, а по его волеизъявлению»[29, с. 130].

При решении вопроса о привлечении налогоплательщика к ответственности за любое нарушение законодательства в области налогов и сборов действие (бездействие) его представителя рассматривается как действие (бездействие) самого налогоплательщика.

В таком случае последствия ненадлежащего исполнения обязанностей, возложенных на него в области налогообложения законным или уполномоченным представителем, определяются для представителя в соответствии с положениями соответствующих гражданского, семейного или трудового закона.

Ф.Н. Цветков придерживается мнения, «что ответственность представителей проблематична, потому что представители налогоплательщиками не являются, как не являются и налоговыми агентами, так как действуют в интересах представляемых (чужих интересах) и от их имени»[34, с. 27].

На наш взгляд, законный или уполномоченный представитель могут привлекаться к уголовной ответственности за уклонение гражданина от уплаты налога и платежей, если в его действиях имеется состав данного преступления.

Не редко случаются такие факты в практической деятельности, когда индивидуальным предпринимателем зарегистрировано одно лица, а фактически ею занимается совсем другое.

В случаях когда организация была формально зарегистрирована на подставное лицо (например, на безработного, лицо без определенного места жительства и т.п.), а фактически свою деятельность в ней осуществляло другое лицо, которое и уклонялось от уплаты налогов, действия последнего следует относить к признакам ст. 244 УК РК как непосредственного исполнителя, а действия лица, на которое зарегистрировано данное

предприятие как пособника, конечно если будет доказано, что оно осознавало противоправность действий при уклонении.

Лицо, которое осуществляет свою деятельность через подставное лицо будет являться исполнителем преступления, также подлежит привлечению к ответственности лицо, которое лишь формально не чувствует в налоговых правоотношениях, и при этом намеренно избегает такого участия, с целью неуплаты налогов.

В практической деятельности правоохранительных органов, такие преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов всегда вызывала трудности при квалификации, ввиду привлечения к уголовной ответственности лишь при наличии прямого умысла на уклонение, который доказать достаточно сложно.

Умысле - это одна из форм вины, которая является наиболее распространенной.

В соответствии со ст. 20 УК РК «Уголовное правонарушение признается совершенным с прямым умыслом, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность общественно опасных последствий и желало их наступления» [17].

Целью соответствующего обмана является избежание обязанности по уплате платежей либо снижение налоговой нагрузки. Мотивы и цели уклонения не влияют на квалификацию, однако могут характеризовать личность преступника [35, с. 68].

Осознание и предвидение общественно опасных последствий в виде непоступления денежных средств в бюджеты страны образует интеллектуальный элемент вины, волевой элемент выступает в форме желания избежать либо уменьшить предусмотренную налоговую нагрузку (наступление последствий).

Так же теория уголовного права знает и иные классификации умысла: по моменту возникновения существует заранее обдуманый умысел, который характеризуется временным разрывом между возникновением преступного умысла и его реализацией, и внезапно возникший умысел, при котором преступление совершается сразу после возникновения преступного умысла. Первый вид умысла, как правило, характеризуется большей общественной опасностью, устойчивой настроенностью субъекта достигнуть преступных целей.

Следует отметить, что налоговые преступления совершаются в основном с заранее обдуманным умыслом. Предприимчивые люди, решившие открыть бизнес, уже заранее обдумывают – платить или не платить налоги, выбирают второе и намечают пути достижения этой цели.

Всё это, конечно же, требует от первых высокого интеллектуального уровня, знания налоговой системы, различных её категорий. Одной из актуальных проблем остаётся незнание налогоплательщиком сложных положений налогового законодательства. Это приводит к определённым

сложностям при квалификации налоговых преступлений, поскольку незнание может привести к неуплате налогов, неподаче налоговой декларации в установленные сроки, что может выглядеть как уклонение от уплаты налога, как преступления (хотя таковым не является)[36, с. 19].

Б.В. Волженкин считал, что «ошибки налогоплательщика, которые не связаны с его стремлением уклониться от уплаты налогов, не влекут уголовной ответственности. И это положение, несомненно, правильно, но для правильной квалификации преступных действий следует точно разграничить умысел на уклонение от уплаты налогов и ошибку налогоплательщика» [37, с.196].

Как отмечает Клепицкий И.А., «незнание положений налогового законодательства и, следовательно, неправильное их применение выступает разновидностью фактической ошибки, которая может исключить вину и ответственность за это деяние» [38, с. 175].

Сей час же, обосновывая отказ привлечения к уголовной ответственности за непонимание сложных положений налогового законодательства, следует сослаться на осознание общественной опасности деяния, которое является необходимым признаком прямого умысла.

При решении вопроса о привлечении к уголовной ответственности лица, необходимо рассмотреть вопрос о наличии обстоятельств, исключающих вину.

В налоговом законодательстве РФ имеется перечень обстоятельств, исключающим вину относятся, а именно:

«1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком—физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

3) выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции и т.д.».

По нашему мнению законодателю, следует рассмотреть возможность внесения дополнений в Налоговый кодекс на предмет внесения подобных обстоятельств.

Таким образом, стоит задать вопрос, для привлечения к уголовной ответственности по указанной статье какой умысел должен иметь место: пря мой, косвенный ил и тот и другой?

В этих вопросах существуют различные точки зрения. Так, И.И. Кучеров пишет: «Можно категорически утверждать, что субъективная сторона рассматриваемого преступления характеризуется только прямым умыслом. Представляя заведомо ложные сведения об объектах налогообложения, лицо осознает, что дезинформирует органы налоговой службы, и желает этого. Целью подобных преступных действий является уклонение от исполнения обязательства по уплате налогов, удержание неуплаченных в бюджет средств в личной собственности, а также обращение этих средств в собственность других лиц»[39, с. 69].

Так ой же точки зрения придерживается Д.А. Глебов и А.И. Ролик. Они пишут, что «вменение налогового преступления, совершенного с косвенным умыслом, в изученных нами уголовных делах ни разу не было зафиксировано. Исходя из этого, можно с большой долей уверенности утверждать, что субъективная сторона данных преступлений характеризуется наличием только прямого умысла. Представляя заведомо ложные сведения об объектах налогообложения или не уплачивая налог в срок, лицо сознает, что дезинформирует налоговые органы, и желает этого»[40, с.52].

В.Д. Ларичев также полагает, что «субъективная сторона преступления характеризуется прямым умыслом. Следует иметь в виду, что это означает осознание виновным возложенных на него обязанностей представить в налоговый орган декларацию о доходах и расходов установленный сроки без искажений и совершение соответствующих действий с целью уклонения от уплаты налога в крупном размере»[41, с.66].

Также в юридической литературе существуют различные точки зрения касательно того, что данное преступление может быть совершено как с прямым так и с косвенным умыслом. «Гражданин может быть уверен в том, что его действия повлекут неуплату налога, который он должен уплатить. При этом он допускает с высокой степенью вероятности, что налог все-таки заплатить обязан». Так ой же мнения придерживаются и некоторые казахстанские авторы.

«Заведомо искаженные данные» - это сведения, не соответствующие фактическому положению дел и включенные налогоплательщиком в декларацию или иные документы в целях введения в заблуждение налоговые органы по поводу реально существующего объекта налогообложения. Признак «заведомо» свидетельствует об умышленном характере данного искажения.

Возникает вопрос, является ли квалифицирующим признаком данного преступления представление именно в налоговый орган документов, содержащих в себе «заведомо искаженные данные по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению».

Ясно, что декларации всегда предоставляются в налоговый орган. Однако в числе иных документов могут присутствовать и те, которые в налоговый орган не предоставляются. То обстоятельство, что эти документы не должны предоставляться в налоговый орган, не выступает основанием для

вывода об отсутствии состава преступления. Существенным в этой ситуации является то, что эти документы связаны «с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей». Внесение в них «заведомо искаженных данных», независимо от того, представлялись они в налоговый орган, выражает собой деяние, охватываемое настоящей статьей[42, с. 57].

Для квалификации деяния в качестве преступного необходимо, чтобы сведения, которые содержатся в декларации или иных документах по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, носили характер «заведомо искаженных данных».

Это означает, что деяние в виде представления декларации или иных документов по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, совершается с прямым умыслом.

В равной мере это означает, что если искаженные данные по поводу доходов или расходов либо об имуществе, подлежащем обложению, явились результатом не умысла, а ошибки, просчета, невнимательности и иных неумышленных действий, т.е. действий, совершенных по неосторожности, то такое деяние состава рассматриваемого преступления не образует.

Так, непредставление в налоговый орган «иного документа», даже если он связан с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа), рассматриваемым составом не охватывается. В данной статье преступным деянием признается лишь непредставление декларации.

Если налог исчисляется на основе собственной документации сам им налоговым органом (например, налог на строения) либо налоговым агентом (например индивидуальный подоходный налог, удерживаемый у источника выплаты дохода), то налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности по рассматриваемой статье, если он осознает, что налог на него исчислен ошибочно низким либо вообще не начислен.

Однако если ошибка налогового органа или налогового агента была обусловлена представлением налогоплательщиком поддельных или сфабрикованных документов, освобождающих его от уплаты налога или уменьшающих его размер, то привлечение его к уголовной ответственности по данной статье будет вполне обоснованным. Например, налогоплательщик с целью избегания уплаты налога со строением представляет в налоговый орган документ, согласно которому принадлежащее ему строение утрачено вследствие пожара. Другой пример. Налогоплательщик представляет налоговому агенту документ, согласно которому он является приравненным к участникам Великой Отечественной войны лицом, в силу чего имеет право на льготы по индивидуальному подоходному налогу. Представление такого рода документов приравнивается к представлению документов, охватываемых настоящим составом[43, с.98].

Вопрос о форме умысла определяется возможным несовпадением отношения лица к деянию, выражающим способ уклонения от уплаты налога, и к той цели, которую оно ставит перед собой, совершая эти деяния. В приведенных выше точках зрения, посвященных характеристике умысла

при совершении данного преступления, имеет место смещение направленности этого умысла. Решающее значение придется тому умыслу, который направлен на деяния, связанные с документами, - осознание факта виновности и неправомерности их представления или представления с заведомо ложными сведениями. Между тем, решающим для классификации деяния в качестве данного преступления имеет тот умысел, который направлен на уклонение от уплаты налога, т.е. в конечном счете, на его неуплату.

В контексте рассматриваемого состава совершение перечисленных деяний не является самоцелью: они являются лишь способом совершения преступления. Как правильно отмечается в литературе, термин «уклонение» это не только действие или бездействие, но также и имеющийся результат, к которому и привели действия налогоплательщика, так как они изначально были направлены на достижение преступного уклонения.

Когда лицо уклоняется от уплаты налогов, он не стремится к достижению каких то глобальных целей, вроде упадка экономики государства или ослабления ее функции, чаще всего налогоплательщик преследует корыстные цели личного обогащения, в противном случае это больше походит на акт диверсии. В большинстве своем он думает что «Государство большое и богатое, оно и так не пропадет. А я один, денег и так не хватает». Таким образом, налогоплательщик думает о том как обогатиться не уплатив налоги, а о государстве забывает. Именно такие мысли как раз и соответствуют понятию косвенного умысла, данному в УК РК.

В юридической литературе имеются такие понятия как интеллектуальный и волевой моменты субъективной стороны. Интеллектуальный момент выражается в осознании субъектом общественной опасности своего деяния и предвидения его общественно опасных последствий. Волевой момент выражается в отношении к наступлению этих последствий.

В данном случае налогоплательщик относится равнодушно к наступившим последствиям в виде неполучения государством причитающегося ему дохода в форме неполученного налога.

Не платя налог, налогоплательщик стремится не столько к тому, чтобы причинить вред государству (к его финансовым проблемам он относится безразлично), а столько к тому, чтобы обогатить самого себя.

Таким образом, при данном преступлении субъективная сторона характеризуется сложным составом. По отношению к самому деянию (непредставлению декла или представление документов с заведомо искаженными данными) всегда имеет место прямой умысел[44, с. 60].

Непредставляя декларацию или представляя документы с заведомо искаженными данными, налогоплательщик понимает, что он нарушает требования налогового законодательства о добросовестном информировании налоговых органов о наличии объектов обложения, означает общественную

опасность своих действия (бездействия), предвидит, что государство в лице соответствующего налогового органа будет введено в заблуждение относительно характера налогового обязательства этого налогоплательщика и желает ввести его в это заблуждение[45, с.99].

Непредставление декларации используется как способ введения государства (налоговых органов) в заблуждение в тех случаях, когда налогоплательщик, имеющий объект обложения, стремится скрыть его от государства, не представляя по поводу его наличия соответствующей декларации. Например, гражданин получил доход за пределами Республики Казахстан. В связи с этим он обязан представить в налоговый орган декларацию на предмет объявления о наличии объекта обложения и уплаты, с него соответствующего налога. Однако налогоплательщик в расчете на то, что государство не установит факта получения дохода, не подает эту декларацию, чем обманывает государство, скрывает от него полученный доход.

Таким образом, характеризуя субъективную сторону преступления, следует отметить, что в части последствий указанных деяний – неуплаты налога, - может иметь место как прямой, так и косвенный умысел.

Прямой умысел - это такой вид умысла, при котором лицо, совершившее преступление, сознавало общественно опасный характер своих действий, предвидело наступление общественно опасных последствий и желало их наступления.

Предвидение - это осознание человеком, что будущем произойдут те или иные события. Если отметить более точно, под предвидением общественно опасных последствий понимается мысленное представление лицом о наступлении того вреда, который причинит его деяние общественным отношениям, установленным законом.

Косвенный умысел - это такой умысел, когда лицо, совершившее преступление, сознавало общественно опасный характер своего деяния (действия или бездействия), предвидело его общественно опасные последствия и сознательно допускало возможность их наступления, относясь к этому безразлично.

Интеллектуальный момент косвенного умысла характеризуется осознанием социальной опасности деяния и предсказанием истинной вероятности социально опасных последствий. Согласно закону, волевой элемент косвенного намерения характеризуется отсутствием желания, но сознательной презумпцией социально опасных последствий или безразличным отношением к ним.

При прямом умысле налогоплательщик осознает общественную опасность своих деяний, выражающихся в неуплате налога, предвидит наступление общественно опасных последствий в виде неполучения государством дохода в форме налога (обязательного платежа), желает наступления этих последствий и намеренно уклоняется от этой уплаты.

При косвенном умысле налогоплательщик осознает общественную опасность своих деяний, выражающихся в неуплате налога, предвидит наступление общественно опасных последствий в виде неполучения государством дохода в форме налога (обязательного платежа), но относится к ним безразлично, лицу все равно какие имеются нужды у государства.

Еще раз подчеркнем, что для данного состава преступления чаще всего присуща корыстная цель уклонения от уплаты налогов, то есть человек не платит налог, чтобы эту сумму оставить себе, однако стоит отметить, что мотив совершаемого преступления это не обязательный признак субъективной стороны преступления и на квалификацию он не влияет. Таким образом если налогоплательщик не уплатил налог даже с такой благородной целью как передача денег благотворительному фонду, к примеру, или так скажем «из принципа», то в таком случае состав преступления будет иметь место.

Существенным для квалификации деяния выступает, о чем уже было сказано выше, цель деяния – уклонение от уплаты налога или иного обязательного платежа в государственный бюджет.

Следует отметить, что вопрос выяснения субъективной стороны рассматриваемого преступления представляет наибольшую сложность для следствия и суда. При этом юридическая наука настойчиво выступает против необоснованной криминализации налоговых правонарушений, даже если они и выражаются в неуплате налогов.

Так, А.И. Сотов пишет: «если гражданин искренне полагал, что на нем не лежит обязанность подавать декларацию о доходах, в то время как он обязан был это сделать, он не должен быть привлечен к ответственности за отсутствием состава преступления»[46, с. 155].

Так, в любом случае уже в суде, судье нужно будет правильно и справедливо оценить наличие бухгалтерских знаний, знания налогового законодательства, изучить опыт ведения бухгалтерии предыдущих лет чтобы сделать правильные выводы о наличии умысла на уклонение.

Примерно в этом же духе высказывается и И.И. Кучеров: «Следует учитывать, - пишет он, - что незначительные неточности, допущенные налогоплательщиком при составлении декларации (описки, исправления, арифметические ошибки) а также непродолжительную задержку с ее подачей не следует рассматривать в качестве признаков преступления»[39,с.65]. Необходимо иметь также ввиду, что в уголовном процессе действует принцип презумпции невиновности.

Это означает, что граждане и индивидуальные предприниматели не обязаны доказывать свою невиновность и отсутствие умысла в своих деяниях. Они вправе не представлять каких-либо оправдательных документов, не давать объяснений, и вообще могут занять пассивную позицию. Доказывание вины в совершенном преступлении и наличие умысла в деяниях лежит на стороне обвинения, т.е. на правоохранительных органах.

Завершая рассмотрение субъективных признаков налоговых преступлений, следует изучить уголовно-правовое значение мотивов их совершения.

Не вызывает сомнений тот факт, что корыстная мотивация при совершении налоговых преступлений преобладает. Однако уголовный закон, по общему правилу, не рассматривает мотивы и цели в качестве признаков составов налоговых преступлений. Поэтому они и не влияют на квалификацию содеянного.

Таким образом, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица совершается только с прямым умыслом, более того, не учитывая размеры уклонения, данный признак является одним из ключевых, при разграничении налогового преступления от правонарушения.

Основные же проблемы в применении данной нормы в большинстве случаев связаны с проблемами доказывания прямого умысла следственными органами, и не затрагивают уголовно-правовую её составляющую.

Предоставляется декларация далеко не всеми налогоплательщиками, а только теми, кто указан в Налоговом кодексе РК (т. е. субъектом преступления считается физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность).

Это могут быть и адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, и частные нотариусы, и иные лица, которые представляют чьи либо интересы в соответствии с налоговым законодательством.

Данные лица должны уплатить общую сумму налога, исчисленную исходя из налоговой декларации, в сроки установленные налоговым законодательством, тоже самое касается налоговых обязательств индивидуальных предпринимателей.

В значительном большинстве граждане РК не обязаны заполнять декларацию – за них это делают организации, индивидуальные предприниматели, у которых они работают. Если предприниматель через подставное лицо (безработный, который формально зарегистрирован как предприниматель) уклонялся от уплаты налогов, то он будет все равно отвечать по ст. 244 УК РК как исполнитель, а подставное лицо – как пособник. Иные документы по названиям и перечню в уголовном законе не определены и зависят от вида налога или сбора. Это могут быть «выписки из книг продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы».

В случаях, когда налогоплательщик предоставляет в налоговые органы поддельные официальные документы предприятия, которые влекут за собой предоставление прав или освобождение от обязанностей, а также в

случае подделки печатей, бланков и тому подобное, данные действия будут квалифицироваться по ст. ст. 244 и 325 УК РК[47, с. 120].

В случае, если налогоплательщик до истечения срока уплаты налоговых сумм добровольно и окончательно отказался до доведения до конца уклонение от уплаты налогов и обязательных платежей, в его действиях нет состава преступления.

Уголовно-правовая характеристика уклонения от уплаты налогов и (ил и) других обязательных платежей в бюджет с организации.

2.1. Объективные признаки уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации и их влияние на квалификацию.

Налоговые правоотношения имеют довольно сложную природу, функционирование которых дестабилизируется в результате совершения общественно опасного деяния, образующего содержание преступного уклонения от уплаты налогов. Так, налоговые правоотношения прежде всего имеют экономическую природу.

Налоги выполняют одну из значимых функций в механизме функционирования экономических отношений, связанных с производством, распределением, обменом и потреблением материальных благ. Посредством регулятивной функции налогов государство, а также иные публично-правовые образования имеют возможность оказывать влияние на экономические процессы, стимулируя развитие положительных либо ограничивая (сдерживая) негативные.

В тоже время налоговые правоотношения являются властными отношениями, регулирующими общественные отношения между юридически неравными субъектами, публично-правовыми образованиями налогоплательщиками, связанные в том числе с установлением, введением и взиманием предусмотренных налоговым законодательством обязательных платежей. Ввиду этого, и с учетом того, что налоговые платежи составляют основную часть поступающих в бюджет доходов, преступные посяательства, связанные с уклонением от уплаты налогов, неминуемо причиняют вред установленному порядку осуществления государственного управления[48].

Когда мы говорим о несомненной особенности налоговых преступлений, мы не можем не отметить, что она произрастает из самих налогов как таковых, люди не могут спокойно относиться к той части своих денежных средств, которую они должны безвозмездно передать государству. Все люди имеют разное представление о возможности заработка денежных средств, о возможности приобрести что либо для своих личных нужд и отдать честно заработанное государству не видя для себя каких либо конкретных преимуществ.

Объективная сторона преступления заключается в совокупности внешних признаков преступного деяния, указанных в его диспозиции. Любой акт человеческого поведения обладает целым рядом внешних и внутренних признаков.

Объективная сторона состава преступления содержит совокупность лишь таких признаков, которые необходимы для отнесения его к разряду общественно опасного и уголовно – противоправного деяния.

Большинство ученых отмечает, что общественная опасность уклонения от уплаты налогов прежде всего направлена на экономические интересы государства (связанные с формированием бюджета). Причинение вреда, либо угроза причинения вреда охраняемым уголовным законом общественным отношениям в сфере обеспечения надлежащего порядка управления государством носит абстрактный характер.

Относительно определения родового объекта преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов с организаций в доктрине уголовного права, имеется определенное единство мнений. Родовым объектом состава преступления, предусмотренного ст. 245 УК РК является совокупность общественных отношений, возникающих в связи с охраной и обеспечением экономики (системы отношений, связанных с производством, распределением, обменом и потреблением материальных благ).

В настоящее время в науке уголовного права существует плюрализм взглядов на определение видового объекта налоговых преступлений в целом и преступных посягательств, связанных с уклонением от уплаты налогов частности. Проблема определения видового объекта составов преступлений в сфере экономической деятельности имеет не только теоретическое, но и практическое значение. Точное определение видового объекта соответствующего вида преступлений в области экономической деятельности позволяет определить пределы действия отраслевого законодательства, регулирующего общественные отношения, являющиеся объектом уголовно-правовой охраны, которым причиняется вред либо создается реальная угроза причинения вреда соответствующим видом преступления в сфере экономической деятельности [49, с.42]. Чаще всего под видовым объектом преступлений в сфере экономической деятельности понимают какое-либо конкретное направление, отрасль экономической деятельности, общественным отношениям в сфере которой причиняется вред или создается реальная угроза причинения вреда данной области экономической деятельности.

Представляется, что при определении видового объекта преступного уклонения от уплаты налогов с организации следует учитывать необходимость структурного обособления в составе уголовного закона правовых норм, обеспечивающих охрану общественных отношений, связанных с уплатой обязательных платежей. В связи с чем, видимым объектом преступлений, ответственность за совершение которых установлена ст.245 УК РК, является совокупность общественных отношений, возникающих в связи с надлежащим исполнением обязанностей, связанных с уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджетную систему Республики Казахстан. В теории уголовного права имеются различные виды определений непосредственного объекта преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов с организации.

При этом, давая различные по содержанию определения непосредственного объекта указанного вида преступлений большинство

авторов понимают под непосредственным объектом уклонения от уплаты налогов общественные отношения, возникающие в связи с исполнением обязанности по исчислению и уплате организациями налогов в бюджетную систему Республики Казахстан. В целом данное определение выражает существо общественных отношений, являющихся объектами уголовно-правовой охраны и которым непосредственно причиняется вред уклонением от уплаты налогов.

В то же время большинство исследователей выделяют лишь основной непосредственный объект преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов с организации. Однако, исходя из специфики налоговых правоотношений как экономических властных отношений, возникающих в том числе в связи с исчислением и уплатой налогов, принимая во внимание их значимость для формирования доходной части бюджетной системы, представляется возможным определить в качестве дополнительного непосредственного объекта уклонения от уплаты налогов общественные отношения возникающие в связи с обеспечением надлежащего порядка управления в финансовой сфере общества. Выделение указанного дополнительного непосредственного объекта обусловлено следующим. Во-первых, как отмечалось ранее налоговые правоотношения являются по своей правовой природе также властными отношениями, связанными с государственным управлением в сфере финансов. Ввиду чего совершая преступное посягательство в виде уклонения от уплаты налогов с организации вред причиняется всей системе налогового администрирования, нормальному порядку деятельности налоговых органов. Во-вторых, последствием преступного уклонения от уплаты налогов с организации является непоступление финансов в бюджеты публично-правовых образований соответствующего уровня, что влечет либо создает реальную угрозу ненадлежащего исполнения государством своих обязательств в той или иной сфере общественной жизни, ввиду недостаточности финансовых ресурсов.

В соответствии со ст. 10 УК РК уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет с организации относится к следующим категориям 1 и 2 пункты статьи относятся к преступлениям средней тяжести, 3 пункт относится к категории тяжких преступлений. Однако данный состав является весьма сложным для понимания именно из за объективной стороны преступления.

Для полного и правильного понимания смысла диспозиции ст. 245 УК РК, следует подробнее рассмотреть и изучить некоторые понятия, которые имеются в исследуемой статье.

Так, под термином «уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей понимается - незаконное умышленное избежание уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет физическими или юридическими лицами».

Под термином «бюджет» понимается – «централизованный денежный фонд государства, предназначенный для финансового обеспечения реализации его задач и функций (пункт 12 статьи 3 Бюджетного кодекса РК)[50]. Государственный бюджет, куда поступают налоги и иные обязательные платежи, подразделяется на бюджет республиканский и местный (областной бюджет, бюджет города республиканского значения, бюджет столицы, бюджеты районов.

Виды «налогов» и «иных обязательных платежей в бюджет» предусмотрены Налоговым кодексом РК. Для отдельных категорий налогоплательщиков могут быть предусмотрены «специальные налоговые режимы», то есть особый порядок расчетов с бюджетом. Примером могут служить некоторые крупные контракты на недропользование, заключенные в Республике Казахстан со стратегическими инвесторами, где имеются такие «специальные налоговые режимы». За уклонение от уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет, предусмотренных в таких «специальных налоговых режимах» также может наступить уголовная ответственность по статье 245 УК РК.

Виды налоговых «деклараций» предусмотрены в Налоговом Кодексе, например, декларация по корпоративному подоходному налогу, декларация по индивидуальному подоходному налогу, декларация по социальному налогу, декларация по налогу на добавленную стоимость, декларация по акцизу, декларация по рентному налогу на экспорт и иные. Подача «деклараций», прямо предусмотренных в Налоговом Кодексе РК, является для налогоплательщиков обязательной.

Под понятием «искажение данных о расходах и доходах», применительно к налоговым отношениям, следует понимать - неверное отражение и представление данных в бухгалтерской отчетности, в финансовых и иных документах, являющихся источниками для расчета налоговой базы, и произведенные с нарушением правил ведения и организации бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности.

Согласно стандартам аудиторской деятельности искажения бухгалтерской отчетности делятся: по характеру происхождения на преднамеренные и непреднамеренные, по своему влиянию на конечные показатели на существенные и несущественные. Выявленные искажения должны быть отражены в письменной документации.

Под «сокрытием объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей» следует считать не отражение (полностью или частично) в бухгалтерском и налоговом учетах предприятия объектов и иных обстоятельств, с наличием которых законодательство связывает возникновение обязанностей налогоплательщика исчислять и уплачивать налог.

Сокрытие объектов налогообложения может выражаться как во включении в бухгалтерские документы и налоговую отчетность заведомо

искаженных сведений, относящихся к этим объектам, так и в умышленном представлении в налоговые органы недостоверной отчетной документации о таких объектах. В этой связи представляется, что сокрытие трудно обнаружить при документальной проверке отдельно взятого предприятия (объект-то именно сокрыт), а само налоговое правонарушение вскрывается путем сопоставления данных, полученных, например, от других предприятий и банков через осуществление встречных проверок или с широким использованием оперативных данных.

Данный вывод можно обосновать тем, что по отношению к документации факты хозяйственной деятельности (сделки, операции, отгрузки, имущество и т.д.) являются первичными, поэтому изначально существует какой-либо финансово-хозяйственный факт, а уже потом он должен найти свое отражение в учете, при чем или в налоговом, или в бухгалтерском. В то же время для возникновения обязанностей по уплате налога достаточное значение имеет не «бумага», а юридический факт, вызывающий необходимость исчислить и уплатить налог, т.е. объект налогообложения. Если же факты есть, а их соответствующего отражения нет, то формальная часть состава сокрытия налицо[51].

Таким образом, уголовная ответственность за «уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет» наступает только в том случае, если они совершены теми «способами», которые указаны в диспозиции части 1 статьи 245 УК РК

Рассмотрим те деяния, которые названы в данной статье как способы уклонения от уплаты налога (иного обязательного платежа).

Статья 245 УК называет следующие способы уклонения от уплаты налога а (обязательного платежа):

«непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной

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](#)»

Рассмотрим указанные деяния.

Непредставление декларации о совокупном годовом доходе

Поскольку данное деяние связано с «декларацией о совокупном годовом доходе», то речь, следовательно, идет о корпоративном подоходном налоге - ни один другой налог, уплачиваемый организациями, не использует такой категории, как «совокупный годовой доход».

В соответствии со статьей 315 НК «Плательщик корпоративного подоходного налога представляет в налоговый орган по месту нахождения декларацию по корпоративному подоходному налогу не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом, за исключением нерезидента, получающего из источников в Республике

Казахстан исключительно доходы, подлежащие налогообложению у источника выплаты, и не осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, если иное не установлено настоящей статьей» [7].

Отметим также, что в диспозиции статьи 245 УК речь идет также и об объектах налогообложения. Однако в этой статье термин «декларация» связан с «совокупным годовым доходом». Между тем объектами обложения корпоративным подоходным налогом выступает не «совокупный годовой доход», а следующие виды объектов: «1) налогооблагаемый доход; 2) доход, облагаемый у источника выплаты; 3) чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение»(ст. 223 НК)[7].

Еще раз подчеркнем, что преступлением, охватываемым данным составом, будет не само по себе непредставление декларации, а такое ее непредставление, которое выступает способом уклонения от уплаты налога и фактически приводит к этой неуплате. Как отмечает А. Э. Жилинский, «понятие «уклонение» трактуется более широко, чем простое непредставление декларации»[52]. В данном случае «уклонение» предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение от уплаты налога.

Внесение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах. Поскольку в данном случае говорится о декларации, связанной с доходами и расходами, то речь можно вести лишь о таком налоге, как корпоративный подоходный налог. При исчислении, например, налога на имущество данных о доходах и расходах не требуется. То же самое можно сказать по поводу налога на транспортные средства и земельного налога. Заметим, что по всем этим налогам так же предусмотрено представление декларации.

В соответствии с ст. 315 Налогового Кодекса РК декларация по корпоративному у подоходному налогу состоит из декларации и приложений к ней по раскрытию информации об объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением[7].

Соккрытие других объектов налогообложения или иных обязательных платежей

Само слово «сокрытие» предполагает как активное, так и пассивное поведение. Оно означает спрятать, чтобы кто-нибудь не обнаружил, утаить что-либо от других, сделать что-то незаметным, хранить в тайне, не давать возможности другим заметить что-либо.

По мнению И. И. Кучерова, «под сокрытием следует понимать такие действия, которые направлены на формирование у налоговых органов ложного представления об объектах налогообложения в целях уклонения от выполнения организацией обязательств по уплате налога»[39, с.69].

Применительно к данному деянию говорится о сокрытии других объектов налогообложения. Раз речь идет о сокрытии «других» объектов

налогообложения, то выше должны быть уже названы какие-то объекты. Однако выше говорилось о совокупном годовом доходе, который объектом корпоративного подоходного налога не является.

Про другие налоги или обязательные платежи применительно к этому доходу как объекту обложения речи вообще быть не может. Выше еще говорилось о «доходах и расходах», которые так же не выступают объектом ни одного из налогов или обязательных платежей.

Таким образом, мы имеем дело с явно неряшливой формулировкой статьи, что затрудняет как ее понимание, так и применение.

Тем не менее, несмотря на свою плохую редакцию, обозначение данного способа совершения преступления ценно тем, что позволяет подвести под рассматриваемый состав уклонение от уплаты таких налогов, которые напрямую не связаны с доходами и расходами налогоплательщика (например, земельного налога, налога на транспортные средства, налога на имущество, и даже акцизов и налога на добавленную стоимость, а также обязательных платежей)[53, с. 57].

Однако здесь возникает вопрос, должно ли это сокрытие осуществляться только путем непредставления налоговому органу соответствующих документов либо путем включения в них заведомо искаженных данных об объекте обложения, о чем шла речь при предыдущих деяниях, или же этим сокрытием охватываются и другие способы уклонения от уплаты налога.

Последнее представляется правильным.

В этом смысле «сокрытие объекта налога или объекта обязательного платежа» - это утаивание объекта или его преуменьшение, совершаемое с целью избежание уплаты налога. Иначе говоря, скрывая объект налога или обязательного платежа, налогоплательщик стремится создать видимость (в первую очередь перед налоговыми органами) того, что данным объектом налогоплательщик не обладает либо этот объект является меньше (в стоимостном или физическом эквиваленте), чем есть на самом деле[54, с.154].

Способы сокрытия объекта обложения весьма разнообразны и дифференцируются в зависимости от вида налога или обязательного платежа. Здесь могут быть использованы такие способы, как неотражение объекта обложения в документах налогового и бухгалтерского учета, занижение стоимости объекта, неотражение результатов финансово-хозяйственной деятельности организации в документах налогового и бухгалтерского учета и отчетности, проведение операций по реализации либо приобретению товаров (работ, услуг) без фиксации в соответствующей документации, маскировка объекта обложения.

При реальных налогах сокрытие объекта налогообложения выражается, например, в неуведомлении налоговых органов о наличии объекта обложения, в непостановке на регистрационный учет в налоговом органе по месту нахождения объекта, в непостановке имущества (например,

строения) на государственный учет, совершение сделок с недвижимостью, выступающей объектом обложения, без государственной регистрации сделки, искусственное занижение стоимости или физических параметров объекта (например, транспортных средств)[55, с.77].

Однако все эти манипуляции должны в процессе налогообложения получить в той или иной форме свое отображение в той документации, которая связана с исчислением и уплатой налога (обязательного платежа).

Надо сказать, что трактовка рассматриваемого способа в том духе, что им охватывается не только непредставление документации или внесение в нее заведомо искаженных сведений, но и любые другие способы уклонения от уплаты от налога не может не вызвать чувства недоумения. Действительно, возникла некоторая несправедливость: применительно к корпоративному подоходному налогу способом уклонения от его уплаты признается лишь непредставление декларации или включение в нее заведомо искаженных данных; по остальным налогам - любой способ выведения объекта из-под налогообложения. Но так сформулирован уголовный закон.

Впрочем, практически любое сокрытие, в конечном счете, выразится либо в непредставлении в налоговый орган декларации (или иного документа) о наличии объекта обложения, либо в представлении фальсифицированных документов по поводу реального размера этого объекта.

В целом же объектами обложения по налогам, субъектами которых выступают организации, в соответствии со НК РК «являются:

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;

по налогу на добавленную стоимость: а) облагаемый оборот; б) облагаемый импорт;

по акцизам: а) операции, осуществляемые плательщиком акциза, с произведенными, добытыми и разлитыми им подакцизными товарами;

б) оптовая и розничная реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива; в) реализация конфискованных и (или) бесхозных, перешедших по праву наследования к государству и безвозмездно переданных в собственность государству подакцизных товаров; г) осуществление деятельности в сфере игорного бизнеса; д) организация и проведение лотерей; е) порча, утрата подакцизных товаров, акцизных марок;

по рентному налогу на экспортируемую сырую нефть, газовый конденсат - объем сырой нефти, газового конденсата, реализуемый на экспорт;

по налогу на сверхприбыль - часть чистого дохода недропользователя по каждому отдельному контр акту за налоговый период, в котором отношение накопленных доходов к накопленным расходам выше 1,2;

по социальному налогу - по общему правилу, расходы работодателя, выплачиваемые работникам в виде доходов;

по земельному налогу - земельный участок (при общей долевой собственности на земельный участок - земельная доля);

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

по налогу на имущество юридических лиц - основные средства и нематериальные активы» [56, с. 36].

Любые другие способы уклонения от уплаты налогов и обязательных платежей, не указанные в статье 245 УК, состава данного преступления не формируют. Другими словами, данный перечень является закрытым и расширительному толкованию не подлежит.

Уклонение от уплаты авансовых платежей по корпоративному подоходному налогу данной статьей не охватывается.

Во-первых, неуплата этих платежей не выражает неуплату данного налога. О неуплате этого налога можно судить лишь по окончании налогового периода, истечению сроков представления налоговой декларации и сроков, установленных Налоговым кодексом для самой уплаты налога. Во-вторых, неуплата этих платежей не осуществляется посредством деяний, предусмотренных статьей 245 УК.

То же самое можно сказать по поводу текущих платежей, предусмотренных по земельному налогу, налогу на транспортные средства, налогу на имущество.

Рассматриваемая статья устанавливает ответственность за уклонение от уплаты не только налогов, но и обязательных платежей.

Под обязательными платежами имеются в виду платежи финансово-правового характера, перечисленные в Налоговом кодексе. К тому же в рассматриваемой статье говорится только о тех обязательных платежах, которые зачисляются в государственный бюджет.

Неуплата иных обязательных платежей (например, платежей в негосударственные пенсионные фонды, а также в иные внебюджетные фонды) состава преступления, предусмотренного настоящей статьей, не формирует.

Как уже было сказано выше, квалифицирующим признаком выступает неуплата налога в крупном размере.

Этот размер выступает тем критерием, который позволяет отграничить уголовные налоговые преступления от административных налоговых правонарушений. Если размер неуплаты налога составляет меньшую сумму, чем 75000 месячных расчетных показателей, то деяние следует квалифицировать как административное правонарушение.

Следует отметить, что в диспозиции статьи 245 УК говорится о неуплате в крупных размерах как налогов, так и обязательных платежей. Однако в примечании к этой статье, где дается пояснение, что понимать под понятием «крупный размер», речь идет только о налогах.

Следовательно, имеет место внутренняя несогласованность данной статьи. Поэтому указанное примечание следует толковать расширительно, распространяя установленный в ней показатель как на налоги, так и на обязательные платежи финансово-правового характера. Кстати, и само название статьи 245 УК «Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций» также следует толковать расширительно: фактически в статье идет речь не только об уклонении от уплаты налогов, но и обязательных платежей в бюджет.

Размер неуплаченного налога, при определении того, является ли эта неуплата крупной, рассчитывается применительно к тому налогу, который выступает предметом преступления. Так, если речь идет о неуплате корпоративного подоходного налога, то размер неуплаченного налога, как квалифицирующий признак преступления, определяется только по корпоративному подоходному налогу. Задолженности по другим налогам при определении этого размера не учитываются[57, с.19].

Рассмотрев способы уклонения от налога, выясним, является ли данный состав материальным или формальным.

Надо сказать, что вопрос о том, является ли данный состав формальным или материальным, во многом является ключевым для понимания сущности преступления и свойств его элементов. От того, как решается этот вопрос, зависит характеристика, как минимум, четырех основных аспектов преступления: 1) его объект; 2) объективная сторона; 3) способ совершения преступления; 4) момент совершения преступления. От этого зависит, что понимать под уклонением от уплаты налога и, самое главное, что составляет сущность данного преступления.

В зависимости от того, каким признается преступление - формальным или материальным - рисуются две, можно сказать, противоположные картины этого преступления.

Так, по мнению некоторых российских авторов, анализирующих статью 199 УК Российской Федерации, во многом аналогичную рассматриваемой статье 245 УК Республики Казахстан, данный состав является формальным. Так, например Д. А. Глебова и А. И. Ролик, признавая состав статьи 199 УК РФ формальным, указывают, что «для признания уклонения оконченным преступлением УК РФ не устанавливает в качестве обязательного признака состава наступление общественно опасных последствий в виде непоступления соответствующей суммы налога в бюджет»[40, с. 21]. В связи с этим утверждается, что объектом данного преступления выступают отношения по представлению документов, на основании которых проверяется правильность исчисления уплачиваемого налога, а также отношения по контролю за правильностью исчисления суммы налога.

Из данной точки зрения вытекает, что для этого состава преступления достаточно нарушить правила представления декларации либо исказить со-

держание документов, включив в них ложные данные. Негативных материальных последствий в виде неуплаты налога не требуется.

Под уклонением от уплаты налогов следует понимать, - полагают сторонники этой точки зрения - такие незаконные действия, которые направлены на уменьшение налоговых обязанностей организации или полное от них освобождение посредством искажения данных об объектах налогообложения и которые заключаются в представлении налоговым органам документов (необходимых для исчисления и уплаты налогов), содержащих недостоверные сведения[58, с. 11].

Развивая эту мысль, подчеркивается, что «уклонение от уплаты налогов, являющееся по существу обманом, начинается с момента сокрытия выручки по единичной хозяйственной операции в первичных и учетных документах организации, продолжается в течение всего налогооблагаемого периода и заканчивается в момент направления в налоговые органы отчетных документов, содержащих недостоверную информацию о наличии и размерах подлежащих обложению налогом объектов».

Такого же мнения по существу придерживается и В. Д. Ларичев, который пишет, что преступление будет окончено с момента представления в налоговые органы бухгалтерской отчетности с исчислением налогооблагаемой базы[41, с. 71].

По мнению некоторых авторов, преступление заключается в «представлении налоговым органам документов (необходимых для исчисления и уплаты налогов), содержащих недостоверные сведения».

Преступление может совершаться как в форме действия, так и бездействия. В форме действия - это внесение в документы, касающиеся исчисления и уплаты налогов, заведомо ложных сведений, дополнений, исправлений, искажающих их фактическое содержание или их замену. В форме бездействия - не указание в этих документах деловых операций или фактических результатов финансово-хозяйственной деятельности.

В соответствии с этими мнениями объективная сторона данного преступления выражается в обмане налоговых органов относительно объектов обложения. Сущность преступления, - утверждают авторы, - обман налоговых органов. Неуплата налогов, пусть даже и умышленная, но без обмана налоговых органов, состава данного преступления не образует.

В отличие от этого, некоторые авторы полагают, что объективную сторону рассматриваемого преступления следует искать не в обмане налоговых органов, а в неуплате налога как путем действия, так и бездействия.

Следовательно, такие деяния, как непредставление декларации или включение в нее заведомо искаженных сведений сами по себе еще не создают состава преступления, они являются лишь способами его совершения.

Из этого вытекает, что момент окончания таких преступлений определяется моментом фактической неуплаты налогов за соответствующий налоговый период к установленному сроку.

Сложности в решении этого вопроса во многом обусловлены двусмысленностью понятия «уклонение от уплаты налога». Что оно выражает? Принятие налогоплательщиком незаконных мер, позволяющих ему избежать уплаты налога, или же саму неуплату, основанную на использовании не законных мер?

Если «уклонение» есть лишь принятие незаконных мер, имеющих цель избежание уплаты налога, то их реализация и есть преступление, независимо от того, привели они к неуплате налога или нет. Если «уклонение» есть неуплата налога, осуществленная с использованием незаконных мер, то преступлением будет сама неуплата, где незаконные меры выступают лишь способом осуществления преступления.

Мнение, согласно которому данный состав является формальным (со всеми вытекающими отсюда последствиями) следует считать ошибочным по следующим основаниям.

Во-первых, из статьи 245 УК прямо вытекает, что деяние является преступным лишь в том случае, если имела место неуплата налога (причем, в крупном размере, т. е. в размере свыше пятьдесят тысяч месячных расчетных показателей).

Как отмечается в литературе, ограничивающей составляющей объективной стороны преступления является его конструкция, то есть уклонение от уплаты налогов с организации имеет материальный состав, то есть законодательство ставит обязательным условием привлечения к ответственности наличие негативных последствий.

ограничивающим элементом объективного аспекта данной композиции является ее уголовно-правовая конструкция как материальная композиция. Законодатель предусматривает наличие негативных последствий в результате уголовного судопроизводства в качестве предварительного условия для уголовного преследования.

Крупный размер уклонения от уплаты налогов как раз и является таким негативным последствием.

Ясно, для того, чтобы определить, была ли неуплата налога и была ли она «крупной», налог надо не уплатить. Уплачен налог или нет, можно судить лишь тогда, когда прошел срок, установленный для уплаты этого налога. Момент представления налоговой декларации и иной документации, на основании которой происходит исчисление и уплата налога, всегда предшествует моменту уплаты налога.

К примеру, в соответствии со НК РК «декларация о корпоративном подоходном налоге должна быть подана не позднее 31 марта года, следующего за отчетным налоговым периодом», но налогоплательщик должен заполнить (уплатить) налог «не позднее, чем через 10 рабочих дней после крайнего срока подачи налоговой декларации». И только по истечении

срока, установленного для уплаты налога, будет видно, произошло ли уклонение от уплаты налогов, что в конечном итоге будет означать, что деяние, указанное в статье 245 Уголовного кодекса, совершено или нет.

Поэтому, во-вторых, такие деяния, как непредставление декларации, включение в нее заведомо искаженных данных сами по себе законченного состава преступления не создают. Все эти деяния имеют цель уклонения от уплаты налога или иных обязательных платежей в государственный бюджет и выступают способом совершения преступления, результатом которого выступает неуплата налога в крупных размерах.

Преступлением будет уклонение от уплаты налога, имеющее результатом саму неуплату, где это уклонение было достигнуто способами, перечисленными в статье 245 УК.

Кстати, как российский, так и казахстанский Уголовный кодекс именуют состав «Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций», а не, скажем, «Непредставление декларации и иных документов, лежащих в основе исчисления и уплаты налогов».

В-третьих, утверждение, что сущностью данного преступления является обман налоговых органов, и если нет обмана, то нет и преступления (даже при неуплате налога), не соответствует действительности.

Обман налоговых органов, достигаемый посредством представления в эти органы документации, содержащей ложную информацию, вводящую эти органы в заблуждение, по широкому счету есть лишь обобщенный способ добиться уклонения от уплаты налога и, в конечном счете, не уплатить его.

За мечено также, что неуплата налога, охватываемая составом данного преступления, может быть достигнута не только посредством обмана налоговых органов. Как в статье 199 УК Российской Федерации, так и в рассматриваемой статье 245 У К Республики Казахстан в качестве одного из способов уклонения от уплаты налога названо «непредставление декларации».

Считать, что при этом способе уклонения от уплаты налога налогоплательщик обманывает налоговый орган относительно своего налогового обязательства нет ни каких оснований. В данном случае налогоплательщик открыто игнорирует как свое налоговое обязательство, не пытаясь его скрыть, так и налоговый орган, не стремясь даже ввести его в заблуждение относительно этого обязательства. Следовательно, утверждение, что данное преступление, по сути, является обманом налоговых органов, не соответствует тексту правовой нормы.

Сущность данного преступления составляет не обман налоговых органов, а сама неуплата налога (обязательного платежа). Для этого состава необходимо причинение вреда государству в виде неуплаты налога (обязательного платежа). Ответственность наступает лишь тогда, когда государству причинен вред в виде неуплаченного налога (обязательного платежа), при чем в крупных размерах. Другими словами, деяние тогда становится

преступным, когда оно повлекло неуплату налога или обязательного платежа а в круп ном размере.

На основании изложенного полагаем, что под уклонением от уплаты налог а (иного обязательного платежа) в данном случае следует пони мать неуплату налога, основанную на использовании способов, названных в статье 245 У К.

Как уже было сказано выше, составным элементом способа совершения преступления является способ сокрытия преступления, который представляет собой деятельность, направленную на воспрепятствование расследованию путем утаивания, маскировки или фальсификации следов преступления.

Способы совершения уклонения от уплаты налогов, а также соотношение со способами их сокрытия имеют ряд отличительных признаков.

Когда у налогоплательщика возникает умысел скрыть какие-либо объекты подлежащие налогообложению, прежде всего он старается обмануть налоговые органы, и потому выбирает открытый путь изложения ложной информации для этих органов.

То есть другими слова способ сокрытия преступления и способ совершения преступления в данном случае соответствуют друг другу и не разграничиваются.

Приведенный выше способ, та к или иначе, носит скрытый характер, та к как преступник, представляющий в налоговый орган ложную информацию, обычно пытается сохранить в тайне, свое стремление уклониться от уплаты налога. Однако имеют место и такие незаконные действия, которые свидетельствуют об открытом игнорировании отдельными налогоплательщиками своих обязанностей перед бюджетом. К их числу относится непредставление налоговым органам налоговых деклараций. В этом случае преступник даже не стремится ввести налоговые органы в заблуждение, а просто оставляет их в неведении.

Включение заведомо ложной информации в налоговую документацию или другие документы, необходимые для подачи, может привести к преднамеренному игнорированию доходов из определенных источников, объектов налогообложения, уменьшению фактического дохода, искажению расходов, понесенных при исчислении налогов (например, расходов, вычтенных при исчислении налогов, определение общего налогооблагаемого дохода).

Заведомо ложная информация может также включать ложную информацию о времени, то есть периоде понесенных расходов, полученном доходе, искажениях при расчете физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности при уплате одного налога на присвоенный доход и др.

Способов уклонения от уплаты налога с организации превеликое множество все они могут отличаться в зависимости от финансово-хозяйственной деятельности, статуса, выбора специальных режимов, либо наличия каких либо налогов льгот, в зависимости от вида налога и построения организации.

Часто налогоплательщики с целью уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет используют поддельные документы, бланки, штампы, и другие официальные документы в таком случае действия должны быть квалифицированы по совокупности преступлений предусмотренных ст. 245 и 385 УК РК.

Существование материального ущерба, а именно неуплаченного налога является в этом случае также обязательным признаком преступления. То есть деньги, которые не поступили в бюджет налогов, могут быть потрачены на собственные нужды правонарушителей, других лиц (акционеров, учредителей и других работников организации), а также могут быть направлены на удовлетворение интересов и потребностей самой организации.

Все вышеперечисленные обстоятельства не влияют на квалификацию преступлений.

По результатам практической деятельности способы уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей с организаций можно разделить на следующие части:

1. Прямое пренебрежение своими налоговыми обязательствами: налогоплательщик в открытую игнорирует свои обязательства, не передавая в органы свои декларации.

2. Соккрытие объекта налогообложения, здесь налогоплательщик не подает документы на регистрацию объекта в налоговые органы, использование поддельных структур, которые регистрируются по поддельным документам.

3. Утаивание своих финансовых показателей и результатов своей деятельности, осуществление деятельности без документов, без сдачи денежных средств в кассу, не постановка на приход ТМЦ и другое.

4. Конспирация объектов, подлежащих налогообложению, меняются основания их получения, результаты деятельности отображаются на сторонних счетах.

5. Изменение объекта, подлежащих налогообложению, уменьшение суммы прибыли, уменьшение объема проданной продукции, уменьшение стоимости проданной продукции, недвижимости, транспортных средств и иного имущества.

6. Увеличение суммы вычетов, увеличение стоимости купленного сырья, услуг, топлива и других расходов, которые в действительности не имели место быть.

7. Использование необоснованных отсрочек, изъятий и скидок: незаконное использование налоговых льгот, например незаконное получение

и использование отсрочек (рассрочек), налоговых кредитов; незаконные вычеты; «ложно экспорт».

В указанных семи группах способы уклонения от уплаты налогов формам оказываемого на них преступного воздействия (игнорирование, неотражение, маскировка, искажение). Их различные сочетания и приводят к наличию всевозможных способов совершения налоговых преступлений [59, с. 74].

На основании изложенного, привлечения к ответственности по ст. 245 УК РК необходимо иметь следующие составляющие: способа совершения преступления и наступления негативных последствий в виде непоступившего налога, а также крупный размер.

В случае отсутствия любой из этих составляющих говорят об отсутствии состава уголовного правонарушения.

Таким образом, к примеру, если плательщик хотя и предоставил декларацию или иные бухгалтерские документы, включив заведомо поддельные сведения, но после по какой либо причине передумал и уплатил налоги в полном объеме, то в данном случае он к уголовной ответственности не подлежит, так как тут нет неуплаты к крупном размере.

И наоборот, если лицо предоставило декларацию о подоходном налоге, в ней полностью отобразило полностью всю достоверную информацию, но при этом сам налог не уплатил, то к уголовной ответственности он не подлежит, потому что сама неуплата не произведена способами указанными самой статье.

Объективная сторона уклонения от уплаты налога характеризуется со стороны действия или бездействия, обратим внимание на следующие факты:

Преступление непосредственно выражается в неуплате налоговых платежей, то есть неуплата это бездействие налогоплательщика, однако согласно диспозиции ст. 245 УК РК неуплата будет образовывать состав преступления, если была осуществлена посредством способов указанных в статье. То есть эти способы могут быть в форме действия и бездействия.

Как уже было сказано, с позиции способа совершения преступления оно может быть совершено как в форме действия (когда налогоплательщик включает в официальные документы заведомо искаженные данные), так и в форме бездействия (непредставление декларации), а такой способ как сокрытие местоположения объекта налогообложения может производиться как путем действия так и путем бездействия.

Введение преднамеренно искаженных данных о доходах или расходах в первичные учетные документы, которые не предназначены для представления в налоговые органы (которые не включены в систему налоговой отчетности), при рассмотрении этого состава в качестве формального состава, как упомянуто выше, в качестве объективного аспекта правонарушения.

На самом же деле эти деяния состава рассматриваемого преступления не составляют. Однако при доведении деяния до неуплаты налога, факт

внесения в документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах может при определенных обстоятельствах рассматриваться либо как приготовление к совершению преступления, либо быть составной частью события налогового преступления, либо выступать сокрытием его следов.

Преступление будет считаться совершенным в момент истечения срока, установленного для уплаты налога (обязательного платежа). При этом для определения этого срока не имеет значения, каким способом осуществлялось уклонение от уплаты налога или обязательного платежа (путем непредставления декларации, путем включения в нее заведомо искаженных сведений и т. д.).

В итоге следует признать, что объективная сторона выражается в неуплате налога (обязательного платежа), осуществленной посредством способов, перечисленных в диспозиции статьи 245 УК.

Еще раз подчеркнем, что состав является материальным - в результате преступления государству причиняется вред в виде неуплаченного налога или обязательного платежа.

Таким образом, уголовная ответственность за «уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет» наступает только в том случае, если они совершены «умышленно» и только теми «способами», которые указаны в диспозиции части 1 статьи 245 УК РК, и если это деяние повлекло за собой неуплату налога и (или) других обязательных платежей в «крупном размере».

При этом под «крупным размером» понимается - превышающая сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая пятьдесят тысяч месячных расчетных показателей (далее - МРП), что составляет в 2020 году (МРП-2651) – 132 550 000 тенге.

За деяние, предусмотренное в части 1 статьи 245 УК РК может быть назначено следующее наказание

штраф в размере до двух тысяч месячных расчетных показателей исправительными работами в том же размере

привлечением к общественным работам на срок до восьмисот часов, ограничением свободы на срок до трех лет

лишением свободы на тот же срок, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Следует отметить, что при назначении основных уголовных наказаний (штраф, исправительные работы, ограничение свободы, лишение свободы), предусмотренных частью 1 статьи 245 УК РК, к осужденному обязательно применяется дополнительное уголовное наказание в виде «лишения права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью» на срок до трех лет. Этот вывод основывается на том, что придаточный оборот «с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет» отделен от предыдущего текста запятой, поэтому его значение и действие

распространяется на весь предшествующий текст абзаца, то есть это дополнительное наказание обязательно назначается со всеми видами основных наказаний, предусмотренных в комментируемой норме (часть 1 статьи 245 УК РК).

Между тем, можно предположить, что законодатель имел в виду, что этот вид дополнительного наказания является обязательным только для такого вида основного наказания, как «лишение свободы». Если это так, тогда запятая после слов «лишением свободы на тот же срок» является излишней по правилам грамматики и пунктуации русского языка. Поскольку в тексте санкций, предусмотренных частями 1 и 2 статьи 245 УК дополнительное наказание отделено от предыдущего текста запятой, то настоящий комментарий основывается на правилах грамматики и пунктуации русского языка. Кроме того, здесь принято во внимание то обстоятельство, что санкция части 3 статьи 245 УК РК предусматривает аналогичное дополнительное наказание, которое не отделено запятой от предыдущего текста, где указано два вида основных наказаний.

Однако, если обратиться к части 3 статьи 245 УКРК на казахском языке, то в ней основные наказания отделены от дополнительного наказания запятой, как это сделано в части 1 и 2 статьи 245 УК РК на русском языке, что указывает на несоответствие текстов комментируемой нормы УК РК на казахском и русском языках.

В силу этого, требуется толкование этой нормы законодателем либо разъяснение Верховного Суда РК.

2.2. Характеристика субъективных признаков уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации

Субъективная сторона преступления – это внутренняя духовная деятельность человека, которая напрямую связана с совершаемым преступлением. Субъективная сторона преступления - это скрытая, внутренняя часть в сравнении с объективной стороной.

Все то, что мы можем прочувствовать органами чувств зрением, слухом, обонянием составляет объективную сторону преступления, а та деятельность которая происходит внутри человека, в его психике, то что окружающие нас люди не могут воспринимать, ввиду скрытности, называется субъективными признаками, эти признаки показывают как психологически лицо воспринимает совершенное противоправное деяние.

Объективная сторона диспозиции уклонения от уплаты налогов и других платежей в бюджет с организации имеет умышленную форму вины, действия налогоплательщик совершает только с прямым умыслом, с обязательным присутствием интеллектуального и волевого элементов.

Интеллектуальным элементом является осознание, что частичное или полное уклонение от уплаты налогов наносит большой ущерб общественным отношениям, защищенным уголовным законодательством.

Налогоплательщик прекрасно понимает и осознает, что совершенные действия неизбежно будут иметь определенные последствия в виде не поступления денежных сумм в бюджет страны.

При квалификации данного уголовного правонарушения волевой элемент будет состоять в желании совершения определенных действий, на утаивание доходной части, объектов, подлежащих налогообложению либо неуплату налогов.

В самом законе вид умысла, с которым уклоняются от уплаты налогов не конкретизирован, но в самой науке имеется ряд ученых, которые считают, что данное преступление может быть совершено с косвенным умыслом.

Правовая теория и практика различают намерение, определенное и неопределенное (конкретизированное и не конкретизированное) намерение. В общем осознании человеком социальной опасности его действий (бездействия) определенное намерение характеризуется тем, что предусмотрительность субъекта и стремление к определенным социально опасным последствиям носят окончательный и бесповоротный характер.

В тех же условиях неопределенное намерение характеризуется неоднозначностью предвкушения и стремлением к социально опасным последствиям определенной тяжести[60, с. 196].

В этом контексте некоторые ученые отмечают, что косвенное намерение почти невозможно отличить от прямого намерения, если речь идет об определенном умысле. По их мнению, указание на то, что уклонение организации от уплаты налогов связано только с прямым умыслом, может привести к непропорциональным отказам прокуроров и судей в судебном преследовании за налоговые правонарушения. Поэтому нельзя исключать возможность их совершения с косвенным умыслом.

Некоторые сторонники такого мнения приводят следующий пример: бухгалтер, который прекрасно осознает, что не имеет соответствующих профессиональных знаний и умений, желая сохранить свою должность в престижной организации, подает декларацию, не верно указывая объекты налогообложения.

По нашему мнению, приведенный пример является недостаточно убедительным. В любом случае, данное лицо знало, что включает в официальные документы ложные сведения и то что это все равно приведет к неуплате налогов, как он относится в последствиям своих действий нельзя оценивать как безразличное.

Стоит исключить ситуацию, ввиду ее маловероятности, что лицо умышленно совершает преступление, в виде неуплаты налогов, при это не желая и осознавая какие будут последствия, практически невозможно или маловероятно.

Очень часто, уже на стадии открытия своего бизнеса, просчета окупаемости и финансовой успешности того или иного проекта, люди уже приняли для себя решение платить налоги или нет.

В основе субъективного аспекта преступления лежит вина как форма внутреннего, психического отношения человека к социально опасному деянию, которое он совершил.

Вина является обязательным признаком любого уголовного правонарушения, но вина не дает точного ответа на вопрос о том, почему преступник совершил преступление.

Отвечая на этот вопрос также необходимо определить мотив и цель, которые, в отличие от вины, во многих случаях являются необязательными признаками субъективного аспекта преступления.

Мотивом преступления является внутренняя мотивация, которой руководствуется человек при совершении преступления.

Цель - это окончательный итог, модель, которую человек пытается достичь, совершая социально опасный и незаконный акт.

Цели и мотивы данного преступления не конкретизированы в статье 245 УК РК. Поэтому они не являются обязательными признаками этого преступления. Анализ содержания этого стандарта и практики его применения также приводит сделать следующий вывод: организация преступлений по уклонению от уплаты налогов в первую очередь связана с корыстными мотивами и желанием скрыть нераскрытые налоговые поступления.

Этот мотив проявляется чаще всего, во многих ситуациях: преступление совершается в связи с желанием преступника каким-либо образом улучшить финансовое положение компании или попытаться изменить, улучшить хозяйство: выплатить заработную плату, рассчитаться с кредиторами, использовать средств для нужд бизнеса.

Некоторые ученые отмечают, что в качестве фактора, который вызывает совершение налогового преступления, предпринимателю необходимо возместить расходы, связанные с выплатами преступным группам.

Несмотря на то, что мотив не является обязательным признаком состава преступления, он важен при осуждении.

Одно дело, что действия преступников были вызваны личными корыстными интересами, другое дело, если бизнесмен спасал производство от остановки и рабочих от неизбежного увольнения.

Цель налоговых правонарушений обычно выражается в желании предприятия уменьшить сумму налогов или полностью сохранить скрытые средства в личной собственности или передать их в собственность других лиц.

Вину нельзя подразумевать, ее необходимо обязательно, во всех случаях доказывать.

В ходе расследования налоговых правонарушений доказывание субъективной стороны является наиболее сложным. Необходимо доказать, что лицо было осведомлено о положениях налогового законодательства, правилах бухгалтерского учета, и при этом преднамеренно их нарушало и что внесенные им искажения были совершены преднамеренно, а не в результате арифметической ошибки или недопонимания в нормативных актах.

В то же время суд должен оценить уровень знаний виновных о налоговом законодательстве, их предыдущий опыт в управлении бухгалтерскими документами и предоставлении их в налоговые органы, чтобы получить правильное представление о намерениях и наличии умысла на совершение преступления[48].

Вопрос о наличии или отсутствии намерения уклониться от уплаты налогов лицом, привлекаемым к ответственности, должен решаться судом в каждом случае на основе всех доказательств по делу.

Свидетельством преднамеренных действий отдельных лиц могут быть: указания руководителей предприятий своим подчиненным о искажении бухгалтерских или других деловых записей; двойные бухгалтерские документы; сокрытие определенных финансово-хозяйственных операций от бухгалтерского учета; систематические нарушения налогового законодательства в нарушение разъяснений и инструкций налоговых органов, аудиторских организаций и других экспертов.

Оформленная должным образом «черная» бухгалтерская или другая документация может быть предоставлена в качестве доказательства умысла совершить уголовное преступление.

Печатная и процессуально «черная» бухгалтерская или другая документация может быть предоставлена в качестве доказательства наличия умысла совершить уголовное преступление.

Субъект уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации в диспозиции статьи не назван. В то же время сама статья посвящена такому субъекту налогового правоотношения, как организация, т. е. юридическому лицу. Между тем Уголовный кодекс Республики Казахстан в отличие от Кодекса об административных правонарушениях не знает ответственности юридических лиц. Поэтому, хотя данная статья и посвящена уклонению от уплаты налогов с организаций, субъектом данного преступления выступают физические лица. А именно те лица, которые осуществляют перечисленные в статье деяния, выступая от имени организации либо определяя ее поведение.

Вопрос, кого можно отнести к данной категории лиц, является спорным.

По мнению Л. Д. Гаухмана «субъектом рассматриваемого преступления может быть только лицо, являющееся представителем

организации, т. е. руководитель или исполняющий обязанности руководителя» [49, с. 96].

Большинство авторов к субъектам данной ответственности относят руководителя организации - налогоплательщика и ее главного бухгалтера.

Существует мнение, что в этом случае к уголовной ответственности могут быть привлечены не только руководители и главные бухгалтеры, но и другие сотрудники организации налогоплательщика, которые намеренно искажают данные о доходах и расходах в бухгалтерских документах или скрывают другие объекты налогообложения.

В отличие от этого Соловьёв И.Н считает, что «все иные лица, кроме руководителя и главного бухгалтера (либо лиц, выполняющих их обязанности), в том числе и те, кто искажал с целью уклонения от уплаты налога сведения в первичных документах, могут нести ответственность лишь как соучастники» [61, с.96].

Аналогичной точки зрения придерживается и С. М. Рахметов, который пишет: «субъект преступления специальный - физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет, несущее ответственность за организацию бухгалтерского учета, имеющее право подписи бухгалтерских документов. К таким лицам относятся руководитель и главный (старший) бухгалтер, а так же лица, фактически выполняющие их обязанности в организации любой организационно-правовой формы и формы собственности (ст. 69 Налогового кодекса). Лицо обязанное оформлять и предъявлять в налоговые органы документы об уплате налогов, может нести ответственность как соучастник данного преступления» [16, с.170].

Рассматривая этот вопрос, напомним, что налогоплательщиком и субъектом налогового отношения выступает организация, и при рассматриваемом преступлении речь идет об уклонении от уплаты налога именно организации. Поэтому субъектом данной ответственности могут выступать лишь те лица, чье поведение выражает поведение самой организации, как налогоплательщика, и которые представляют эту организацию. Поэтому наиболее, по моему мнению, безупречным с юридической точки зрения решением вопроса было бы признание субъектом данной ответственности только тех лиц, которые выполняют функции органа юридического лица и являются представителем организации. В соответствии с ГК РК юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности только через свои органы.

Показательна в этом смысле та позиция, которую занимает по данному вопросу Кодекс об административных правонарушениях. Из Ко АП РК вытекает, что «деяние юридического лица выражается через деяние, которое было совершено, санкционировано или одобрено органом или лицом, осуществляющим функции управления юридическим лицом» [62].

Такое решение кажется правильным, и остается сожалеть о том, что в Уголовном кодексе не установлена четкая и точная позиция по вопросу о

том, какое лицо должно действовать в качестве обязательства в ситуациях, когда субъектом налоговых отношений является юридическое лицо.

Однако нет сомнения в том, что реальная правоохранительная и судебная практика идет по пути более широкого понимания субъекта данного преступления. Им признаются не только руководители организации, но и главные бухгалтера (или лица, выполняющие их функции).

К этому надо признать, есть определенные основания: данной состав основан на деяниях с использованием документации. Естественно, что во многих случаях совершение этих деяний осуществляется с участием бухгалтеров.

Отметим также, что Налоговый Кодекс возлагает непосредственно на главных бухгалтеров ответственность за достоверность налоговой отчетности. Кроме того, четко указано, что декларация и другие официальные документы должны быть подписаны как директором фирмы так и главным бухгалтером.

Таким образом, ответственность за правильное составление декларации и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов, достоверное отображение в документах сведений об объектах налогообложения несут лица, оформившие и подписавшие эти документы. Другими словами, в том, что юридическое лицо уклоняется от уплаты налога с использованием декларации и иных документов, всегда есть вина руководителя этого юридического лица, а также доля ответственности его главного (старшего) бухгалтера. К нему приравниваются иные лица, обеспечивающие ведение налогового и бухгалтерского учета и представление отчетности, наделенные правом подписи декларации и другой документации, связанной с исчислением и уплатой налогов.

Учитывая, что такого рода преступления редко совершаются в один очку, возникает вопрос о соучастии.

В соответствии со статьей 27 УК «соучастием в преступлении признается умышленное совместное участие двух или более лиц в совершении умышленного преступления» [17].

Соучастниками считаются следующие лица: исполнитель, организатор, подстрекатель и пособник.

«Исполнителем признается лицо, непосредственно совершившее преступление либо непосредственно участвующее в его совершении совместно с другими лицами (соисполнителями).

Организатором признается лицо, организовавшее совершение преступления или руководившее его исполнением, а равно лицо, создавшее организованную преступную группу или преступное сообщество (преступную организацию) либо руководившее ими.

Подстрекателем признается лицо, склонившее другое лицо к совершению преступления путем уговора, подкупа, угрозы или другим способом. Пособником признается лицо, содействовавшее совершению преступления советами, указаниями, предоставлением информации, либо устранением

препятствий к совершению преступления, а также лицо, заранее обещающее скрыть преступника и следы преступления.

Уголовная ответственность соучастников определяется характером и степенью участия каждого из них в совершении преступления» (ст. 29 УК)[17].

Применительно к рассматриваемому преступлению можно отметить, что обычно в качестве соучастников выступают руководитель организации и ее главный бухгалтер, где оба выступают в качестве соисполнителей, поскольку именно за их подписями идет налоговая декларация, а также скрепляется другая документация, фиксирующая объект налогообложения и размер налога.

Организаторами преступления обычно выступают собственники (владельцы) организации (ее учредители) и руководитель этой организации. Одновременно они могут выступать и в роли подстрекателя преступления, когда склоняют того же бухгалтера к включению в декларацию и иные документы налогового учета и отчетности заведомо искаженные данные о доходах и расходах.

В качестве соучастников (в роли соисполнителей) могут выступать помощники бухгалтера, кассиры, заведующие складом, продавцы, экспедиторы и т.п, через которых осуществляется бездокументарная реализация товаров и сбор наличной выручки без ее оприходования, что является способом сокрытия объекта налогообложения.

Пособниками могут выступать независимые аудиторы и даже коррумпированные работники самих налоговых органов. Практике известны случаи создания организованных преступных групп, в которые помимо работников организации-налогоплательщика входили в качестве укрывателей аудиторы и работники налоговых органов.

Касаясь взаимоотношений руководителя организации-налогоплательщика с бухгалтером и другими подчиненными работниками, уместно будет напомнить о существовании статьи 37 УК, в соответствии с частью первой которой «не является преступлением причинение вреда охраняемым настоящим Кодексом интересам (в данном случае интересам государству в виде получения налогов) лицом, действовавшим во исполнение обязательного для него приказа или распоряжения. Уголовную ответственность за причинение такого вреда несет лицо, отдавшее незаконный приказ или распоряжение» [17].

В качестве субъекта ответственности могут выступать граждане Казахстана, иностранные граждане, лица без гражданства.

Ответственности подлежат вменяемые лица, достигшие ко времени совершения преступления шестнадцатилетнего возраста.

Поскольку статья посвящена уклонению от уплаты налогов с организации, субъектами данного преступления могут выступать только работники организации - налогоплательщиков.

Работники организации являющихся источником выплаты налога и выступающих в роли налогового агента, субъектами данного преступления выступать не могут.

Не могут так же выступать такими субъектами работники банков и организации, осуществляющих отдельные виды банковских операции, производящих перечисление сумм налога в бюджет.

Субъективная сторона при данном преступлении характеризуется сложным составом.

По отношению к способам уклонения от уплаты налога (непредставлению декларации, представлению документов с заведомо искаженными данными и т.д.) имеет место прямой умысел.

Не принимая мер по представлению организацией – налогоплательщиком декларации и представляя от ее имени документы с заведомо искаженными данными, лицо понимает, что оно нарушает требования налогового законодательства о добросовестном информировании налоговых органов о наличии объектов обложения, осознает общественную опасность своих деяний, предвидит, что государство в лице соответствующего налогового органа будет введено в заблуждение относительно характера налогового обязательства организации и желает ввести его в это заблуждение.

Но в части последствий указанных деяний - неуплаты налога – может иметь место как прямой, так и косвенный умысел.

При прямом умысле субъект осознает общественную опасность своих деяний, выражающихся в неуплате организацией, предвидит наступление общественно опасных последствий своих деяний, которые приведут к неполучению государством дохода в форме налога (обязательного платежа), желает наступления этих последствий и намеренно предпринимает меры, приводящие к неуплате налога.

При косвенном умысле субъект осознает общественную опасность своих деяний, приводящих к неуплате налога организацией, предвидит наступление общественно опасных последствий своих действий, которые приведут к неполучению государством дохода в форме налога (обязательного платежа), но при этом выражая свое равнодушие к потребностям государства.

В связи с изложенным представляется не вполне точным мнение И.Н. Соловьева, который, давая уголовно-правовую характеристику данного преступления, считает, что оно «совершается с прямым умыслом. Лицо осознает общественную опасность уклонения от уплаты налогов, предвидит возможность или неизбежность наступления общественно опасных последствий (в виде не поступления денежных средств в бюджет государства) и желает их наступления» [63].

Для субъективной стороны данного преступления характерен такой элемент, как цель – уклонение от уплаты налога.

Мотивы уклонения от уплаты налога не выступают в качестве признаков, влияющих на субъективную сторону состава преступления, и на квалификацию деяния не влияют. Поэтому, какими бы мотивами не руководствовался налогоплательщик, уклоняясь от уплаты налога, какие бы цели он не ставил перед собой. Каков же мотив у работников этой организации, которые ответственны за исчисление и уплату налога организации и которые практически организуют и осуществляют уклонение от этой уплаты?

Мотивы здесь могут быть самые разные. Довольно часто этими людьми также движет корыстный мотив: процветание организации выгодно и им, поскольку это оборачивается их материальным вознаграждением, повышением по службе, признательностью со стороны учредителей (фактических владельцев) и т.п.

Довольно часто их деяние выступает результатом давления со стороны учредителей организации (прямого или замаскированного). Но и в данном случае работниками организации движут, хотя и косвенно, корыстные интересы: желание выслужиться перед собственниками организации, оправдать их доверие, боязнь потерять работу и т.п.

В этом случае уклонение налога может производиться по собственной инициативе этих работников и о данном уклонении владельца организации могут да же не подозревать.

Следует отметить, что мотивы, которыми руководствуются работники организации, организуя и практически осуществляя уклонение организации от уплаты налога, для квалификации деяния в качестве преступного значения не имеют. Однако эти мотивы могут учитываться судом при вынесении приговора и определении меры наказания.

Поэтому при определении субъекта уклонения от уплаты налогов необходимо сосредоточиться на полномочиях организации, связанных с выполнением налоговых обязательств, в частности на тех, кто наделен ими и кто может предпринять реальные шаги для уклонения от уплаты налогов.

В зависимости от организационно-правовой формы компании как юридического лица наименование, объем и порядок назначения ее руководителя могут различаться.

На основании объема бухгалтерской работы он может: создать бухгалтерскую службу как структурную единицу, которую ведет бухгалтер; представить должность бухгалтера; вести на договорной основе счета централизованного бухгалтера, специализированной организации или специалиста-бухгалтера; вести бухгалтерский учет.

Согласно закону РК «О бухгалтерском учете» «главный бухгалтер несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (последняя направляется в налоговые органы за подписями руководителя организации и ее главного бухгалтера)»[64].

Требования главного бухгалтера к документированию деловых операций и представлению необходимых документов и информации в бухгалтерию являются обязательными для всех сотрудников организации. Финансовые и кредитные документы, кассовые и расчетные документы считаются недействительными без подписи главного бухгалтера, и не должны приниматься к исполнению.

Из этого можно сделать вывод: главный бухгалтер, как и руководитель организации, обладает достаточными полномочиями, чтобы осуществить преступный умысел, и поэтому может быть объектом уголовного преступления [65, с. 97].

В практической деятельности бывает необходимо определить, в каких случаях субъект преступления является главой, а в каком - главным бухгалтером, даже если обе стороны подписали искаженную документацию. Если главный бухгалтер не был проинформирован о деловых операциях, выполненных руководителем предприятия, и поэтому не смог учесть их в бухгалтерских документах, руководитель несет ответственность.

Бывают такие ситуации, например главный бухгалтер вносит изменения в документы, злоупотребляет доверием менеджера и не сообщает ему об этом. В этом случае ответственность будет нести только главный бухгалтер.

Вот пример: опытный главный бухгалтер частной швейной мастерской, который хотел дискредитировать директора и затем занять его место, намеренно не рассматривал некоторые документы. Директора спасло только то, что налоговые органы обнаружили необходимые документы в бухгалтерии квартиры при внезапном обыске.

Следует иметь в виду, что директор фирмы не становится автоматически субъектом уголовного преступления, если он подписывает протокол, в котором скрыты объекты налогообложения.

Некоторые авторы считают, что генеральный директор и главный бухгалтер могут нести ответственность за уклонение организации от налогов. Тем не менее, другие лица, включая тех, кто искажил данные в первичных учетных документах для целей уклонения от уплаты налогов, могут быть соучастниками уголовного преступления.

В практической деятельности сложно представить ситуацию, когда кто-либо из «других» лиц мог обмануть налоговые органы в отношении объектов налогообложения или искажении информации без ведома руководителя или главного бухгалтера организации.

Однако нам кажется, что невозможно исключить ситуацию, в которой главный бухгалтер или главный бухгалтер не виновны в искажении информации в первичных учетных документах.

Если все же будет установлено, что эти данные были введены лицом, подчиненным главному бухгалтеру и без его информирования, то ответственность по ст.245 понесет вышеуказанное лицо.

Кроме того, мотив и цель совершения такого деяния не оказывают никакого влияния на классификацию преступления, поскольку не являются обязательными признаками состава этого преступления.

Другие авторы согласны с этим мнением о том, что руководители организации не несут уголовной ответственности, если не существует вины за действия виновных отдельных исполнителей.

Поэтому следует согласиться с существующим мнением о том, что судебное преследование штатного работника предприятия в качестве «единственного» исполнителя уголовного преступления вполне приемлемо.

В тех случаях когда другие работники организации (экспедиторы, продавцы, казначеи и т. д.), которые готовят первичные бухгалтерские документы, если они действовали по согласованию с менеджером или бухгалтером, могут преследоваться только в качестве соучастников этого преступления.

Часто налоговые органы и правоохранительные органы часто раскрывают факты о номинальном управлении организацией подставными лицами. Они только подписывают документы, подготовленные настоящим руководителем. Такие формальные «лидеры» часто являются вымышленными людьми или людьми, которые потеряли свои документы и ничего не слышали о существовании организации.

Фактическое соблюдение своих обязанностей означает, что в соответствии со статьей 245 УК РК ответственным лицом, не имеющим правового статуса в организации в отношении выполнения обязательств по подписанию документов, представленных в налоговый орган, может быть не только фактическое руководство организацией.

В число лиц, которые фактически действуют в качестве менеджеров и главных бухгалтеров, должны также входить лица, подписывающие документы налоговой отчетности, даже если они не имеют соответствующих полномочий в соответствии с законом или доверенностью, или лица, чьи инструкции были выполнены официальными представителями этих функций.

Лицо, выдающее инструкции относительно подписания отчетов налоговыми органами административными органами, не может информировать их о том, что подписанные ими документы искажены. В юридической практике такое поведение называется «средняя инвалидность». В этом случае преступник является реальным лидером, но соучастия не будет, если только лица, подписавшие документы, не смогут доказать умышленное нарушение.

Виновные в совершении преступления, исходя из степени участия в этом преступлении понесут ответственность как пособники, организаторы, подстрекатели.

В зависимости от их роли и участия в совершении преступления по ст. 245 УК РК виновные несут ответственность как организаторы, подстрекатели или соучастники.

В практической деятельности может случиться такая ситуация, когда должностные лица органов государственной власти или местных органов власти участвуют в уклонении от уплаты налогов в организации. В таком случае их поведение, которое преднамеренно способствует такому акту, следует рассматривать как соучастие в совершении преступления. Однако, если они руководствовались корыстными или иными личными интересами, в этом случае они должны нести ответственность за совершение уголовных преступлений против интересов государственной службы.

На основании изложенного, можно сделать следующие выводы:

1. Уклонение от уплаты налогов с организаций характеризуется только прямым умыслом, субъективная сторона преступления – вина (умышленная форма). Халатная форма вины при совершении этого акта исключается. Это позволяет, в частности, проводить различие между налоговыми правонарушениями и другими налоговыми правонарушениями.

2. Причиной правонарушения является, прежде всего личный интерес, заключающийся в незаконном получении имущественных выгод. Цель обычно выражается в желании субъекта снизить налоги или полностью сохранить скрытые средства в личной собственности или передать их в собственность других лиц.

3. Субъект уголовного преступления по ст. 245 УК РК, является работником организации, в обязанности которого входит включение в бухгалтерские документы данных об объектах налогообложения или подпись необходимых документов, представленных налоговой инспекцией, и обеспечивающие достоверность содержащейся в них информации либо лица, которые фактически осуществляют эту деятельность в организации, совершившие определенные действия (бездействие), повлекшие за собой неправильный расчет и неуплату налогов.

Кроме того, ответственность по ст. 245 как правило, по УК РК могут понести руководитель организации налогоплательщика; главный бухгалтер, а также лица, которые фактически выполняют свои обязанности, или другие сотрудники организации, которые умышленно вводили в заблуждение информацию о доходах или расходах на своих счетах или которые скрывали другие объекты налогообложения.

4. Уголовная ответственность работника организации исключается, если он действует по указанию руководителя или иного подчиненного ему лица, не зная, что он совершает уголовное преступление.

В качестве субъекта ответственности могут выступать граждане Казахстана, иностранные граждане, лица без гражданства.

Ответственности подлежат вменяемые лица, достигшие ко времени совершения преступления шестнадцатилетнего возраста.

Поскольку статья посвящена уклонению от уплаты налогов с организаций, субъектами данного преступления могут выступать только работники организаций - налогоплательщиков. Работники организаций,

являющихся источником выплаты налога и выступающих в роли налогового агента, субъектами данного преступления выступать не могут.

Не могут также выступать такими субъектами работники банков и организаций, осуществляющих отдельные виды банковских операций, производящих перечисление сумм налога в бюджет.

2.3 Квалифицирующие признаки уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организации.

Индивидуализация уголовной ответственности – важнейшее требование уголовно-правовой политики, обеспечивающие реализацию принципа справедливости при отправлении правосудия по уголовным делам.

В Особенной части Уголовного кодекса квалифицирующие обстоятельства выступают единственным универсальным средством дифференциации наказания, поэтому такие обстоятельства нужно считать квалифицирующими, т.е. обуславливающими новые пределы наказуемости. Таким образом составы уголовных правонарушений с такими признаками будут считаться квалифицированными.

Большинство статей Уголовного кодекса Республики Казахстан сконструированы так, что содержат помимо основного состава преступления еще и квалифицированные его составы. Отсюда возникает вопрос о соотношении основных признаков состава преступления и квалифицирующих.

Сущность квалифицированных составов и квалификационных признаков имеет несколько аспектов.

Рассматривая первый аспект отметим, что квалификационные признаки включены во все элементы преступления и имеют характеристики, влияют на квалификацию деяния, меняют санкции, отражающие специфику диспозиции, поскольку каждому общему типу определения преступления, приведенному в законе, всегда соответствует общий вид наказания [66, с. 85].

Рассматривая второй аспект, также отметим, что квалифицирующие признаки как правило, не входят в совокупность признаков, характеризующих основное деяние, как преступное и наказуемое. Они используются законодателем для описания более опасного деяния, для установления усиленной санкции по отношению к санкции основного состава.

Определение и сущность квалификационных признаков, комплекс элементов правонарушения влияют на уголовную оценку совершенного, меняют санкции, отражая особенности диспозиции, поскольку «для каждого общего стандартного определения правонарушения, предусмотренного законом, каждому составу всегда соответствует общая модель наказания, изложенной в санкции».

С другой стороны, они не включены в единственно возможную комбинацию признаков деяния, которое определяет его как «уголовное и

преследуемое». Законодатель использует эти функции для создания более или менее опасного ряда действий, для установления новых уголовных ограничений в законе по сравнению с теми, которые связаны с основными законами. Другими словами, квалификационные признаки относятся как к фактам преступления, так и к обстоятельствам, которые смягчают и усугубляют приговор.

Как точно подметил Л. Л. Кругликов, «отождествление их с первыми или вторыми неизбежно ведет к употреблению совпадающей терминологии»[67, с.50].

А.В.Барков считает, что «между основным и квалифицированным составами существует жесткая связь, т.к. под квалифицирующими признаками понимаются "дополнительные по отношению к основному составу и его признакам, обстоятельства"»[60,с 98].

Э. В. Кабурнеев использует термин «квалифицирующие признаки» для «обозначения второго вида отягчающих обстоятельств», а во вторых, он называет «квалифицирующие признаки обязательными признаками преступления». Э. В. Кабурнеев не говорит о том, что отягчающие обстоятельства, предусмотренные в уголовном законодательстве, являются определенной юридической базой для квалифицирующих признаков, однако считает, «что данные обстоятельства имеют одинаковую направленность» [68, с. 55].

В конце концов, расположение не влияет на роль, которую они играют - увеличение наказания. «В одном случае, когда указанные обстоятельства являются признаками какого-либо вида преступления, их наличие влияет на характер и размер ответственности опосредованно, через квалификацию содеянного. Отягчающие обстоятельства оказывают непосредственное влияние на увеличение объема ответственности, так как их обязаны учесть органы правосудия при решении вопроса об индивидуализации уголовного наказания».

В свою очередь Л. Л. Кругликов, активно употребляет понятие «квалифицирующие признаки»[67,с.57]. Он также соглашается с вышеописанными авторами в вопросе природы квалифицирующих обстоятельств. По его мнению, «данная природа также двойственна». Он объясняет это следующим образом: «с одной стороны, квалифицирующие признаки входят в совокупность признаков состава преступления и, обладая характерными для него чертами, влияют на уголовно-правовую оценку содеянного, изменяют санкцию, отражающую специфику диспозиции, ибо «каждому общему типовому определению преступления, даваемому в диспозиции закона, каждому составу всегда соответствует общее типовое наказание, определенное в санкции». С другой стороны, они не входят в ту единственно возможную совокупность признаков деяния, которая определяет его «как преступное и уголовно наказуемое».

Законодатель использует эти функции для упорядочения более или менее опасного ряда действий, для установления новых уголовных

ограничений в законе по сравнению с теми, которые связаны с основными законами. Другими словами, квалификационные признаки связаны с обстоятельствами - признаками состава преступления и обстоятельствами, смягчающими и отягчающими наказания.

Юридическая значимость квалифицирующих элементов заключается в том, что вместе с категорией уголовных преступлений они являются законодательным средством разграничения уголовной ответственности. В этом основное отличие квалификационных характеристик от смягчающих и отягчающих обстоятельств, целью которых является обеспечение индивидуализации наказания судом [69, с. 89].

Квалификационными характеристиками являются те характеристики, которые, хотя и не включены в основной состав преступления, значительно (качественно) увеличивают степень социального риска.

Наличие квалификационных признаков свидетельствует о столь значительном изменении степени социальной опасности преступления по сравнению с типичным проявлением в основном составе, что необходимо создать санкцию, устанавливающую новые пределы стандартного наказания с учетом соответствующих признаков [70, с.88].

Квалифицированные формулировки (составы) обычно находятся в частях 2, 3, а иногда и в частях 4–6 соответствующей статьи Особенной части УК РК. Использование специальных языковых конструкций, в которых фразы «То же деяние...», «Те же действия...», повторяет название правонарушения или все признаки акта, упомянутые в основной композиции, подтверждается квалифицированным составом, а также указываются дополнительные.

По мнению И.Я. Козаченко, «в рассматриваемой конструкции квалифицирующие признаки выполняют одновременно две функции: фундаментальную (как необходимые составляющие основания уголовной ответственности, ибо без этих признаков преступления нет) и дифференцирующую (с учетом названных признаков конструируется более опасная разновидность посягательства)» [66, с. 59].

Следует отметить, что норма, указывающая на квалифицированный состав правонарушений, является специфической для нормы, содержащего основной состав, и применяется в порядке приоритета, но к правилам конкуренции в соответствии с общими и специальными нормами.

Помимо этого, квалификация уголовных преступлений при наличии квалификационных признаков требует выполнения конкретных правил. Во-первых, необходимо учитывать недопустимость двойного учета одних и тех же характеристик. Если в соответствующей статье особой части Уголовного кодекса в качестве признака уголовного преступления установлено смягчающее (отягчающее) обстоятельство, то при вынесении приговора нельзя учитывать только этот факт. Таким образом, признаки с одинаковым названием принимаются во внимание в первую очередь при классификации содеянного, т.е. существуют определенные преимущества

квалификационных признаков перед отягчающими (смягчающими) уголовными обстоятельствами [71, с. 112].

Во-вторых, если совершенное деяние относится к характеристикам нескольких квалифицированных составов, то оно квалифицируется в соответствии с наиболее тяжкому квалифицированному составу, а в описательной части следственных и судебных документов должны быть указаны все указанные квалификационные характеристики.

В-третьих, поскольку действующее уголовное законодательство работает с относительно большим диапазоном различных квалификаций, концепция типичных квалифицирующих признаков важна [72, с. 169].

Это означает, что квалифицированные составы состоят из базового (основного) состава в сочетании с квалификационными характеристиками. И ни в коем случае нельзя говорить о самостоятельных составах. Действительно, если квалификационный признак исключен, деяние все еще имеет характер уголовного преступления. Будет просто переквалификация от соответствующей части до первой части статьи.

На основании изложенного следует отметить, что существует следующее наиболее по нашему мнению определение квалифицирующих признаков: «...квалифицирующими являются признаки состава преступления, которые свидетельствуют о резко повышенной — по сравнению с отраженной при помощи признаков основного состава — общественной опасности деяния (и лица, совершившего это деяние). Признаки состава преступления как родового понятия — это закрепленные в уголовном законе обстоятельства, определяющие характер и типовую степень общественной опасности деяния, законодательную оценку вида поведения» [67, с. 58].

Большинство людей, считающие, что между основным и квалифицированным составами существует крепкая связь, предлагают следующее определение: «...дополнительные по отношению к основному составу и его признакам обстоятельства» [73, с. 123].

Чтобы дать общее описание квалифицирующих признаков, их классификация должна быть дана. В результате классификации квалификационные признаки действительно становятся упорядочены. По этому вопросу также нет определенных взглядов. Разные авторы дают разные классификации.

Так, Н. И. Загородников «подразделяет квалифицирующие признаки на признаки, характеризующие: 1) мотивы и цели; 2) индивидуальные черты личности преступника; 3) способ действия и последствия» [74, с. 55]. Как видно, Н. И. Загородников не включает в число признаков классификации объект преступления. И, по мнению М. В. Архипова, «данная позиция заслуживает внимания, поскольку объект преступления остается неизменным, а следовательно, не может отягчать или смягчать преступление» [75, с. 44].

Вышеприведенную классификацию подвергает критике С. В. Бородин. По его мнению, «неправильно разрывать характеристику отягчающих обстоятельств, относящихся к субъективной стороне и к субъекту. Отягчающие обстоятельства, характеризующие субъективную сторону,— это мотивы, которыми руководствуется виновный, либо цель, которую он ставит перед собой. Например, корыстный мотив в равной степени относится к характеристике и субъективной стороны, и субъекта. Цель скрыть другое преступление характеризует субъекта преступления не в меньшей степени, чем его субъективную сторону. В то же время данные, характеризующие личность виновного, как отягчающие обстоятельства нельзя рассматривать в отрыве от субъективной стороны преступления, в которой отражается психическое отношение субъекта к содеянному».

Таким образом, С. В. Бородин полагает, что «обстоятельства, отягчающие умышленное преступление, относящиеся к субъективным свойствам и к личности виновного, следует рассматривать в одной группе. И, исходя из вышеизложенного, он разделяет квалифицирующие признаки на две группы: 1) обстоятельства, характеризующие субъективные свойства преступления и личность виновного (из корыстных побуждений, и з хулиганских побуждений и т. д.); 2) обстоятельства, характеризующие объективные свойства преступления (с особой жестокостью, общеопасным способом и т. д.)».

Однако большинство авторов придерживаются другой классификации - в соответствии с элементами преступления:

- 1) относится к предмету преступления;
- 2) относительно объективного аспекта преступления;
- 3) относительно субъективного аспекта преступления;
- 4) относительно субъекта уголовного преступления [76, с. 99].

По нашему мнению, данная конкретная классификация является наиболее полной и точной и охватывает весь перечень квалифицирующих признаков, перечисленных в Уголовном кодексе РК. Как известно, список этих признаков исчерпывающий. И эта классификация также подчеркивает связь квалификационных признаков с составом преступления.

Следовательно, ввиду рассмотрения сущности и характера квалифицирующих признаков, необходимо учитывать разнообразие взглядов по этому вопросу. В общем, существуют различные интерпретации квалификационных признаков, их классификаций, а также корреляций с признаками основного состава преступления.

В соответствии с традицией национального уголовного права, это, на наш взгляд, зависит от правильного определения квалификационных признаков, касающихся объекта и объективной стороны совершенного преступления, а также квалифицирующих признаков к субъективного содержания.

К группе номер один имеют отношения такие признаки как совершение преступлений с использованием оружия или предметов,

используемых в качестве оружия; совершение или угроза совершения насильственных преступлений; совершение преступлений против беспомощных или несовершеннолетних жертв;

К группе номер два относится совершение преступлений по корыстным или иным личным интересам, по мотивам хулиганства и т.д. Такие расширенные квалификационные признаки, такие как групповые формы преступлений и совершение преступлений лицом, занимающим официальную должность, носят смешанный объективно-субъективный характер.

Неоднородность квалификационных признаков практически исключает возможность составления более сложной и наиболее важной практически значимой классификации. В то же время, принимая во внимание исследовательские задачи, можно группировать часть квалификационных признаков по сходным характеристикам (например, выделение оценочных квалификационных атрибутов) [77, с. 79].

Многие преступления содержат целые стандартные «наборы» типичных квалификационных признаков, которые обеспечивают единообразную судебную практику и помогают реализовать принцип законности в уголовном судопроизводстве. Типичные квалификационные элементы включают те, которые наиболее часто используются в статьях Особенной части Уголовного кодекса РК, и одинаковое (типичное) содержание независимо от типа основной части правонарушителя. Типичные квалификационные признаки повышают степень общественной опасности любого преступления, в результате чего они являются типичным средством различения уголовной ответственности.

Диспозиция статьей 245 части 2 Уголовного кодекса Республики Казахстан предусматривает уголовную ответственность за то же деяние, которое указано в статье 245 части 1 Уголовного кодекса Республики Казахстан, но имеет несколько квалификационных признаков.

Для привлечения к уголовной ответственности по части 2 статьи 245 УК РК необходимо доказать, что «уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет» совершено:

1) «с использованием счет-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров», то есть с использованием фиктивной (подложной) счет-фактуры;

2) «группой лиц по предварительному сговору», то есть деяние должно быть совершено группой, состоящей из двух или более лиц, заранее объединившихся и договорившихся о совместном совершении преступления.

За деяние, предусмотренное в части 2 статьи 245 УК РК может быть назначено одно из следующих уголовных наказаний:

5) «штраф» в размере до пяти тысяч [МРП](#);

6) «исправительные работы» с вычетом из заработка осужденного в доход государства денежного взыскания в размере до пяти тысяч МРП;

7) «ограничение свободы» на срок до пяти лет;

8) «лишение свободы» на срок до пяти лет» [17].

Все эти виды основных уголовных наказаний подлежат обязательному дополнительному наказанию в виде «лишения права выполнять определенные функции или выполнять определенные действия на срок до трех лет».

Статья 245 части 3 Уголовного кодекса Республики Казахстан предусматривает уголовную ответственность за те же деяния, которые указаны в статье 245 части 1 и 2 УК РК.

Для привлечения лица к уголовной ответственности по исследуемой норме необходимо доказать, что деяния предусмотренные частью 1 и частью 2 статьи 245 У К РК совершены:

- 1) «преступной группой» либо
- 2) «в особо крупном размере»[17].

За совершение преступления, предусмотренных в части 3 статьи 245 УК Р К может быть назначено одно из следующих уголовных наказаний:

1) «штраф» в размере трехкратной суммы не поступивших в бюджет (например, если в бюджет не поступило 2,000,000 тенге, то сумма штрафа будет составлять - 6,000,000 тенге);

2) «лишение свободы» от пяти лет до восьми с «лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет»[17].

В этом случае дополнительное наказание в форме «лишения права выполнять определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет» назначается только для основного предложения в форме «лишения свободы», поскольку оно не отделено от основных наказаний запятой, как указано в санкциях. Часть 1 и часть 2 статьи 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан [78].

В комментируемой норме Уголовного кодекса Республики Казахстан имеется очень важное «Примечание», которое дает основания для освобождения от уголовной ответственности.

Так, согласно «Примечанию» к [статье 245](#) УК РК «лицо, впервые совершившее деяния, предусмотренные комментируемой нормой (за исключением деяния, совершенного преступной группой), освобождается от уголовной ответственности в случае «добровольной уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленных законодательством Республики Казахстан»[17].

«Добровольная уплата задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени» значит, что действия налогоплательщика осуществляются по их желанию и без принуждения.

Однако, приведенное в «Примечании» законодательное положение предполагает, что «добровольная уплата задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени» это не является общей процедурой добровольной уплаты текущих налогов и других обязательных платежей в бюджет в соответствии с правилами,

установленными в Налоговом кодексе Республики Казахстан, за исключением случаев возникновения спора, задолженность не определяется нет требований налоговых органов.

Следующие обстоятельства необходимы для того, чтобы положение, упомянутое в комментарии «Примечание», применялось:

1) тот факт, что декларация не была подана, был установлен, когда ее представление является обязательным, а также тот факт, что задолженность по налогам и другие обязательные платежи в бюджет по соответствующим документам (например, налоговый акт или аудит, уведомление налоговым органам);

2) поведение лица, не представившего налоговую декларацию и / или задолженность по налогам и другим обязательным платежам, подпадает под характеристики производства по статье 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан (за исключением деяния, совершенного «преступной группой»);

3) лицо, не представившее налоговую декларацию и / или задолженность по налогам и другим обязательным платежам, избегает подачи налоговой декларации и выплаты задолженности по налогам и другим обязательным платежам.

Несмотря на увеличение размера порога по дополнительно начисленным суммам налогов и других обязательных платежей в бюджет, после превышения, которого может быть начато досудебное расследование, для бизнеса этот порог, в целом остается незначительным. При этом существенное увеличение размера административных штрафов, по сравнению с увеличением порога для начала досудебного расследования, является несоразмерным.

Следует отметить, что действия налогоплательщика, который ссылается на требование налогового органа (акт налоговой проверки,) в вышестоящую налоговый орган или суд, даже если его жалобы не выполнены, не могут быть квалифицированы как уголовные преступления по статье 245 Уголовного кодекса Казахстана. Республики, если только не показано, что лицо «сознательно», то есть заведомо, безоговорочно и преднамеренно, включило в декларацию искаженные данные о расходах и доходах, а также скрытые объекты налогообложения и другие обязательные платежи.

Квалифицирующие признаки совершение уголовного правонарушения "группой лиц", "группой лиц по предварительному сговору" могут быть вменены в тех случаях, когда уголовное правонарушение совершено двумя и более соучастниками уголовного правонарушения.

В соответствии с УК РК «Преступная группа - организованная группа, преступная организация, преступное сообщество, транснациональная организованная группа, транснациональная преступная организация, транснациональное преступное сообщество, террористическая группа, экстремистская группа, банда, незаконное военизированное формирование» [17].

Преступная группа отличается следующими признаками:

- 1) численностью (не менее двух человек);
- 2) устойчивостью;
- 3) целью объединения.

Вместе с тем указанные признаки не являются достаточными для отграничения организованной группы от других форм соучастия. Например, такой признак, как численность, присущ и группе лиц, и группе лиц, действующих по предварительному сговору. Кроме того, группа лиц, действующих по предварительному сговору, также обладает определенной степенью стабильности и предназначен для совершения одного или нескольких преступлений.

При классификации действий преступников в качестве «группы лиц, участвующих в предварительном сговоре», необходимо определить, была ли достигнута какая-либо форма соглашения между двумя или более лицами о совершении преступления или имел место заговор этих лиц. совершение преступления, т.е. выполнить объективную сторону преступления хотя бы с одним исполнителем [79, с. 162].

Правонарушение квалифицируется как «группа лиц по предварительному сговору», и в случаях, когда совместные усилия двух или более лиц объединяются для его совершения, а поведение каждого из помощников является предварительным условием поведения других партнеров в соответствии с предварительным разделением задач и причинно связи с общим, наступившим в результате деятельности всех сообщников, преступный результат [80, с. 155].

Признаки преступления, совершенного группой лиц по предварительному сговору:

- по крайней мере два человека, которые являются подходящими участниками, совместно участвуют в преступлении;
- эти лица полностью или частично выполняют объективный аспект соответствующего уголовного преступления, т.е. они являются юридически соисполнителями;
- сговор с целью совершения общего преступления является предварительным, то есть он предшествует достижению цели;
- содержание заговора касается определения места, времени, способа и других обстоятельств совершения планируемого преступления;
- заговор касается совместного совершения одного преступления, хотя предполагается, что такая группа может совершить несколько преступлений одного типа. Однако его существование все еще относительно недолговечно [81, с. 99].

В таких случаях нет необходимости привлекать к совершению преступления двух или более исполнителей, причем одного исполнителя достаточно при наличии других типов соучастников.

Ответственность организатора, подстрекателя или пособника возникает в соответствии с соответствующей статьей Уголовного кодекса

Республики Казахстан, которая регулирует ответственность за конкретное преступление, со ссылкой на статью 28 УК РК, за исключением если они не были соисполнителями.

Конкретные действия, которые он фактически совершил в качестве соучастника преступления, должны быть обязанностью лица, которое не вступало в предварительный сговор с другими соучастниками преступления, но присоединилось и непосредственно участвовало в ходе преступления.

Преступление может быть квалифицировано по признаку преступной группы, если оно совершено организованной группой, преступной организацией, преступным сообществом, транснациональной преступной организацией, транснациональным преступным сообществом, террористической группой, экстремистской группой, бандой или незаконной военизированной группировкой [82, с. 57].

В то же время банда отличается от преступной группы вооружениями и наличием преступной цели - нападением на граждан и организации.

В случае укрепления связей между партнерами и повышения уровня организации преступлений, совершаемых группой, группа лиц, которые становятся заговорщиками, могут развиваться в организованные группы.

Законом повышен лимит ответственности за уклонение от уплаты налогов и другие обязательные платежи в бюджет в соответствии со статьей 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан.

Уклонение от уплаты корпоративного налога ранее было определено как задолженность по налогам, превышающая 20 000 месячных расчетных показателей. Закон изменил определение «крупный размер» для целей статьи 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан и увеличил его до 50 000 МРП.

Аналогичным образом, порог уклонения от уплаты налогов «в особо крупном размере», ранее понимавшимся как задолженность по налогам, превышающая 50 000 МРП, сейчас 75 000 МРП.

Кроме этого хотелось бы обратить внимание на тот факт, что в статье 245 часть 3 Уголовного кодекса Республики Казахстан на казахском языке основные наказания отделяются от дополнительного наказания запятой, как в случае части 1 и 2 статьи 245 УК РК на русском языке. В части 3 статьи 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан основные наказания не разделены запятой, что указывает на несоответствие между текстом исследуемой нормы Уголовного кодекса Республики Казахстан на государственном и русском языках [78].

Заключение

Основным источником финансирования государственного бюджета являются налоги, сборы и пошлины - из этих средств финансируются республиканские и местные государственные программы, содержатся структуры, обеспечивающие существование и функционирование самого государственного аппарата. При этом значение налогов в государственном бюджете Республики Казахстан с каждым годом возрастает, поскольку в связи с прохождением этапа приватизации государственной собственности и снижением доходов бюджета от продажи государственной собственности главным источником бюджета становятся налоговые поступления, доля которых в государственном бюджете страны возросла.

В Республике Казахстан сформирована налоговая система суверенного государства, способная оказывать воздействие не только на передачу части дохода государству, но и на развитие предпринимательства и социально-общественных институтов. Вместе с тем назрела необходимость выработки нового подхода к определению роли и значения налоговой системы в условиях развития рыночных отношений. Научно обоснованная, отражающая изменяющуюся действительность, она может позитивно влиять на экономические процессы.

Построение целостной справедливой и эффективной налоговой системы, обеспечение ее ясности, предсказуемости и стабильности являются важным условием повышения предпринимательской и инвестиционной активности, прогресса Республики Казахстан на пути создания рыночной экономики и успешного интегрирования национальной экономики в мировую. Уже давно и много говорилось о том, что действующая налоговая система нуждается в реформировании, но споры возникали в отношении характера и направления этого реформирования.

Существующая налоговая система пока полностью не решает задач, поставленных перед ней. Поэтому необходима выработка четко определенных стратегических целей и приоритетов социально-экономического развития. В этой связи теоретические и практические изыскания в области формирования налоговой системы на основе эффективного использования рыночных инструментов приобретают особую актуальность.

В данном диссертационном исследовании изучены и обобщены проблемы уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных плат ежей в бюджет с физических лиц и организации в Республике Казахстан.

Кроме того, проведен детальный анализ объективной стороны и субъективных признаков преступлений, предусмотренных ст.ст. 244, 245 УК РК.

На основании вышеизложенного, используя полученные в результате исследования данные сформулированы следующие научно обоснованные

предложения, выводы и рекомендации по совершенствованию уголовного законодательства:

1. Уголовная ответственность и наказание должны быть всегда индивидуальны, а таковыми они будут лишь в том случае, если они в каждом конкретном случае соответствуют характеру и степени общественной опасности преступления и личности преступника.

Наличие статей с квалифицирующими признаками являются одним из способов индивидуализации наказания. С учетом этого совершенно справедливо, что санкции преступлений с квалифицирующими признаками более строгие, чем санкции аналогичного преступления без квалифицирующего признака. Несмотря на то, что квалифицирующие признаки не унифицированы ко всем статьям особенной части Уголовного кодекса Республики Казахстан, тем не менее, ряд из них встречаются в значительном количестве статей. Такими квалифицирующими признаками являются, например, совершение уголовного правонарушения неоднократно, совершение правонарушения в преступной группе и ряд других.

Исходя из вышеизложенного, полагаем, что ст. 244 Уголовного кодекса Республики Казахстан (Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет) не соответствует принципам индивидуализации уголовной ответственности и наказания, и принципу справедливости, так как структурно данная статья состоит из одного пункта и не содержит квалифицирующих признаков, то есть законодателем не учтена вся возможная «картина» совершаемого преступного деяния и не учтены возможные признаки, которые могут влиять на уголовную ответственность в сторону ужесточения.

В целях повышения уровня уголовно-правового противодействия уклонению гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, а также приведения в соответствие принципам справедливости и индивидуализации уголовной ответственности необходимо внести поправки в ст. 244 УК РК, а именно в части введения квалифицирующих признаков, предусматривающих более строгое наказание за совершение указанного правонарушения в «особо крупном размере», а также за совершение правонарушения «неоднократно».

Предлагаем изложить в следующей редакции:

«Статья 244. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет

2. То же деяние, совершенное:

неоднократно;

в особо крупном размере, -....»

Предлагается внести поправки в диспозиции ст. ст.ст. 244 и 245 УК РК на предмет расширения в них способов как признака объективной стороны, указав в данных нормах «иным способом» и изложить в следующей редакции:

«Статья 244. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет

1. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет, совершенное 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, а также иным путем, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере, - ...»

«Статья 245. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций

1. 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, а также иным путем, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере, -.....»

В целях устранения нормативной неточности при назначении наказания по ч. 3 ст. 245 УК РК, а также в целях устранения лазеек для защиты преступников в суде необходимо придаточный оборот «с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет» отделить от предыдущего текста запятой.

Таким образом, в данном случае все его действие должно быть распространено на весь текст, то есть получается, что дополнительное наказание должно безоговорочно назначаться со всеми видами основных наказаний, которые предусмотрены в данной статье, точно так же как это сделано в ч. 1 и 2 ст. 245 УК РК.

Список использованных источников

1. Д. А. Глебов. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. Автореферат диссертации на соискание ученой степени кандидата юридических наук. Специальность 12.00.08 - Уголовное право и криминология; Уголовно-исполнительное право;/ Науч. рук. А. И. Коробеев. - Владивосток, 2002. – с.19.
2. Конституция Республики Казахстан [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://www.akorda.kz/ru/official_documents/constitution (дата обращения: 01.04.2020г.).
3. Закон Республики Казахстан «О национальной безопасности» от 6 января 2012 года. [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31106860 (дата обращения: 01.04.2020г.).
4. Кузьменко С.М. Преступления в сфере экономической деятельности. Учебное пособие. Шымкент 2006 г. – с.135.
5. Е. Алауханов, К. Ахмедин. Налоговые преступления: аспекты борьбы и профилактики. Учебное пособие. – Алматы, 2008. – 171 с.
6. Лунеев В.В. Юридическая статистика. Учебник. М.: Юристъ, 1999. – с. 400.
7. Кодекс РК от 25.12.2017 года № 120-VI «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 10.01.2020 г.) [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36148637#pos=4;-106 (дата обращения: 01.04.2020г.).
8. И.Н. Соловьев. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. Изд. Проспект. Москва, 2011 г. – с.251.
9. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление Учебное пособие.- М., 2010 г. с.232.
10. Буланов Г.И. О понятии и структуре общественной опасности по советскому уголовному праву//Проблемы советского уголовного права и криминологии. Сб.уч.тр., Свердловск, 1973 г. выпуск 28, с.17-25.
11. Соловьев И.Н. О квалификации налоговых преступлений.//Налоговый вестник, 2001 г. - № 11, с. 120-122.
12. Середа И.М. Уменьшение налогов: виды и характеристика. Текст научной статьи по специальности «Экономика и бизнес». Криминологический журнал ОГУЭП. с. 11-15.
13. Волженкин А.А. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления). Дисс.канд. юр. Наук. Москва, 1995 г., с.156.
14. Закон Республики Казахстан от 23 ноября 2015 года №416-V «О государственной службе» с изменениями и дополнениями по состоянию на 10.01.2020 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа:

(https://online.zakon.kz/document/?doc_id=36786682)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

15. Закон Республики Казахстан от 18 ноября 2015 года № 410-V «О борьбе с коррупцией» (с изменениями и дополнениями по состоянию на 01.01.2020 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=33478302)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

16. Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан. Под ред. И.И. Рогова, С.М. Рахметова -Алматы:Издательство «Норма-К», 2007 г. с.752.

17. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 03.07.2014 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31575252)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

18. Кучеров И. И. Налоговые преступления (теория и практика расследования): монография. М.: ЮрИнфоР, 2011. С. 54–99

19. Ефимичев, П. [Расследование преступлений: теория, практика, обеспечение прав личности](https://iknigi.net/avtor-petr-efimichev/54861-rassledovanie-prestupleniy-teoriya-praktika-obespechenie-prav-lichnosti) [Текст]: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<https://iknigi.net/avtor-petr-efimichev/54861-rassledovanie-prestupleniy-teoriya-praktika-obespechenie-prav-lichnosti-petr-efimichev/read/page-9.html>)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

20. Уголовный кодекс Азербайджанской Республики (утвержден Законом Азербайджанской Республики от 30 декабря 1999 года № 787-IQ) (с изменениями и дополнениями по состоянию на 30.10.2018 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30420353&mode=p&page=1)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

21. Уголовный кодекс Республики Узбекистан (утвержден Законом Республики Узбекистан от 22 сентября 1994 года № 2012-XII)(с изменениями и дополнениями по состоянию на 09.01.2019 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30421110)–Дата доступа: 15.04.2019 – интернет источники.

22. Уголовный кодекс Грузии [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<https://matsne.gov.ge/ka/document/download/16426/143/ru/pdf>)–Дата доступа: 01.03.2020 – интернет источники.

23. Сериева, М. М. Равенство, справедливость и гуманизм как принципы уголовного закона. Молодой ученый. — 2017. — № 12 (146). — [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://moluch.ru/archive/146/40553/> (дата обращения: 02.12.2019 г).

24. Уголовный кодекс Украины от 5 апреля 2001 года №2341-III [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30418109#pos=1787;-48) –Дата доступа: 30.07.2019 – интернет источники.

25. Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 года №275-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://xn----ctbcgviccvibf9bq8k.xn--90ais/statuya-243>) –Дата доступа: 30.07.2019 – интернет источники.

26. Шаталов С. К. Уклонение от уплаты налогов: анализ составов преступлений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<https://center-yf.ru/data/Yuristu/uklonenie-ot-uplaty-nalogov-analiz-sostavov-prestupleniy.php>) –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.

27. Зрелов А.П., Краснов М.В., под ред. К.К. Саркисова. Налоговые преступления. М.: Статус-кво, 2004. 192 с.

28. Ковалев В.А. Налоговые преступления: взаимосвязь норм уголовного и налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. – Ульяновск, 2005. – с. 176.

29. Пирогов А.В. Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): Дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2004. – с. 161.

30. Цирит О.А. Уклонение от уплаты налогов: уголовно-правовая и криминологическая характеристика: Дис. ... канд. юрид. наук. – Калининград, 2004. – с. 152.

31. Соловьев И.Н. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. // Вестник Московского ун-та. – Серия 11. Право. – 1999. – № 1. – с. 22.

32. Ткач А.Н. Новое в уголовной ответственности за налоговые преступления: Комментарий к пп.123 и 124 ст. 1 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ (ст. 198, 199 Уголовного кодекса РФ) // Право и экономика. – 2004. – № 1. – с. 66–74

33. Гражданский кодекс Республики Казахстан от 27.12.1994 года (с изменениями и дополнениями от 10.01.2020 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=1006061) –Дата доступа: 30.07.2019 – интернет источники.

34. Цветков Ф.Н. Представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах // Иваново-Вознесенский юридический вестник. – 2002. – № 3. – с. 25

35. Гаухман Л.Д., Максимов С.В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998.- с. 290.

36. Истомин В.Г. Проблема ответственности физических лиц за уклонение от уплаты налогов: Уголовно-правовой и социальный аспекты // Российский юридический журнал. Екатеринбург, 1999. № 3, с. 19-21

37. Волженкин Б.В. Экономические преступления. СПб., 1999 год, с. 235.

38. Клепицкий И.А. Налоговые преступления в уголовном праве России: эволюция продолжается. Закон. 2007. № 7. с. 166-190.

39. Кучеров И.И. Налоговые преступления. М., 1997 . с.74

40. Глебов Д.А., Ролик А.И, Налоговые преступления и налоговая преступность СПб.: Изд. Юридический центр Пресс, 2005-с. 71.
41. Ларичев В.Д., Решетняк И.С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. Под ред. Ларичева М., 1998, с. 253.
42. Батайкин П.А. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации: уголовная ответственность и предупреждение: Дисс. ... канд. юр. наук. Казань, 2008. с. 198.
43. Уголовное право. Общая часть: Учебник / Под ред. Н.И. Ветрова, Ю.И. Ляпунова. М., 1997. с. 131.
44. Кудрявцев В. Н. Общая теория квалификации преступлений. Изд. 2-е. М., 1999. с. 159.
45. Пинкевич Т.В. Уголовная ответственность за преступления в сфере экономической деятельности. Ставрополь, 1999. с. 151.
46. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства. Сб. «Ваш налоговый адвокат». Советы юриста» Вып. 1. М., 1997.с.279
47. А.И. Худяков, В.Ю. Шатов. Налоговые правонарушения. Изд. Норма-К. Алматы, 2008, с. 460.
48. Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Попов О. Н., Зарипов В. М. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания. М. 1997.<http://www.nalvest.ru/nv-articles/detail.php?ID=20190>
49. Гаухман Л.Д., Максимов С.В. Преступления в сфере экономической деятельности. М., 1998. с. 199.
50. Бюджетный кодекс Республики Казахстан от 04.12.2008 года [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30364477) –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
51. Сундуrow Ф.Р. Уголовное право России. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://be5.biz/pravo/u008/index.html>) –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
52. Жалинский А.Э. Уголовное право России. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (<http://www.konspekt.biz/index.php?text=48035>) –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
53. Яни П.С. «Налоговое преступление. Статья вторая. Размер неуплаты. Субъекты ответственности. Вина. Гражданский иск» // «Законодательство», 1999, № 12. с. 54-63.
54. Крохин Ю.А. Налоговое право России. М.: Норма, 2004. - 720 с
55. К.Е. Ривкин. Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях // «Гражданин и право», № 4, апрель 2002 г. с. 75-81.
56. Соловьев И.Н. Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М., 2002. с. 41.

57. Харламова А.А. Уголовно-правовые аспекты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск. 2013. с.21.
58. Истомин П.А. Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений: Дис. ...канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000. с. 19.
59. И.И. Кучеров. Налоговые преступления. Теория и практика расследования. Изд. ЮрИнфоР-Пресс, Москва, 2010 г. с.72-75
60. Барков, А. В. Значение, понятие, виды и принципы конструирования квалифицирующих признаков преступления // Проблемы совершенствования законодательства и правоприменительной деятельности в СССР. Минск : БГУ, 1983. с. 285
61. Соловьёв И.Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов. М. Главбух. 2000. с. 141.
62. Кодекс Республики Казахстан об административных правонарушениях от 5 июля 2014 года № 235-V (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16.05.2020 г.) [Электронный ресурс] – Режим доступа: https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31577399 –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
63. Соловьев Иван Николаевич. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы [Электронный ресурс].-Режим доступа: <https://lawbook.online/ugolovnoe-pravo-ross-kniga/345-nalichie-umyisla-obyazatelnoe-uslovie-13875.html>–Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники
64. Закон Республики Казахстан О бухгалтерском учете и финансовой отчетности от 28 февраля 2007 года N 234 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: (https://kodeksy-kz.com/ka/o_buhgalterskom_uchete.htm) –Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
65. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. (По материалам России, Беларуси, Литвы и Польши.): Дисс. ... канд. юр. наук. Москва, 1995. с. 198.
66. Козаченко И.Я., Костарева Т.А., Кругликов Л.Л. Преступления с квалифицированными составами и их уголовно-правовая оценка. Текст лекций. – Екатеринбург, 1994.с. 136.
67. Кругликов, Л. Л. Квалифицирующие признаки как средство дифференциации уголовной ответственности: современное состояние // Вестн. Ярослав. гос. ун-та. 2007. № 4. с. 56.
68. Кабурнеев, Э. В. Понятие квалифицирующих признаков и их роль в дифференциации уголовной ответственности за убийство // Законы России. 2007. № 4. с. 70.
69. Ткаченко В. Общие начала назначения наказания. Учебное пособие. М., 2009. с. 210.

70. Становский М.Н. Назначение наказания. Учебное пособие. СПб., 1999. с. 154–155.
71. Лопашенко Н.А. Вопросы квалификации преступлений в сфере экономической деятельности. Саратов. 1997.с.201.
72. И.В. Александров. Налоговые преступления. Расследование. Монография. Изд. Юстиция, 2018г. с. 286.
73. Сологуб Н.М. Налоговые преступления: методика и тактика расследования. М. ИНФРА-М. 1998.с. 210.
74. Н. И. Загородников. Преступления против здоровья. М.: Юридическая литература, 1969 г, с. 69.
75. М. В. Архипова. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика преступлений. Иркутск, 2008. С. 69.
76. С. В. Бородин. Квалификация и наказание по российскому праву. М. : Юрист, 1994. С. 200.
77. О.Ф.Кваши. Налоговое расследование. Под ред. М. Юристь. 2000.с. 111.
78. Ж.С. Елюбаев. Научно-практический комментарий статьи 245 УК РК [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.zakon.kz/4920567-nauchno-prakticheskiy-kommentariy-stati.html>–Дата доступа: 30.01.2020 – интернет источники.
79. Галиакбаров Р.Р. Борьба с групповыми преступлениями. Вопросы квалификации. Краснодар, 2000.с.213.
80. Быков В.М. Преступная группа: криминалистические проблемы. Ташкент, 1991.с. 241..
81. Васюков, В.В. Виды соучастников в уголовном праве России: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.08 / Васюков Владимир Владимирович. - СПб., 2008. – с.191.
82. Грибов А.С. К вопросу о понятии и групповом объекте налоговых преступлений (ст. 198-199 2 УК РФ) // Юридическая наука, 2014. № 1. 70 с.