

Н.Ш. Жемпиісов, Б.Т. Сейітов

*Академия правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан,
г. Нур-Султан, Республика Казахстан*

ОБ АКТУАЛЬНЫХ ВОПРОСАХ ОТНЕСЕНИЯ ОТДЕЛЬНЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ К ЧИСЛУ НАЛОГОВЫХ

Аннотация. В отличие от общекриминальной преступности, налоговые преступления характеризуются высокой латентностью, что объясняется интеллектуальным многообразием способов и механизмов их совершения. Сокращая поступления в бюджет государства, они уменьшают экономические возможности общества, тем самым, проявляя повышенную общественную опасность.

Авторы полагают, что для эффективного противодействия налоговым преступлениям необходима дальнейшая модернизация уголовного закона.

С целью обеспечения экономической безопасности и надлежащего налогового наполнения государственного бюджета по результатам исследования нормативно-правового инструментария предложен ряд мер.

В статье рассматривается вопрос об отнесении статьи 216 Уголовного кодекса Республики Казахстан к налоговым преступлениям с формальным составом преступления, а также изложена авторская редакция статей 244 и 245 Уголовного кодекса Республики Казахстан.

Также предлагается пересмотреть статистическую отчетность в части отнесения ряда уголовных правонарушений к числу налоговых.

Ключевые слова: бюджет; издержки; налог; неуплата; налоговое преступление; способ уклонения; счет-фактура; ущерб.

Н.Ш. Жемпиісов, Б.Т. Сейітов

*Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасының жанындағы Құқық қорғау органдары
академиясы, Нұр-Сұлтан қ., Қазақстан Республикасы*

ЖЕКЕЛЕГЕН ҚЫЛМЫСТАРДЫ САЛЫҚ ҚЫЛМЫСТАРЫНЫҢ ҚАТАРЫНА ЖАТҚЫЗУДЫҢ ӨЗЕКТІ МӘСЕЛЕЛЕРІ ТУРАЛЫ

Аннотация. Салықтық қылмыстар жалпы қылмыстық қылмыстарға қарағанда жоғары жасырындықпен сипатталады, бұл оларды жасау тәсілдері мен тетіктерінің интеллектуалды ертірлілігімен түсіндіріледі. Мемлекет бюджетіне түсетін түсімдерді азайта отырып, олар қоғамның экономикалық мүмкіндіктерін азайтады, осылайша қоғамға үлкен қауіп төндіреді.

Авторлар салықтық қылмыстарға тиімді қарсы тұру үшін қылмыстық заңды одан әрі жаңғырту қажет деп санайды.

Экономикалық қауіпсіздікті және мемлекеттік бюджеттің тиісті салықтық толтырылуын қамтамасыз ету мақсатында нормативтік-құқықтық құралдарды зерттеу нәтижелері бойынша бірқатар шаралар ұсынылды.

Мақалада Қазақстан Республикасы Қылмыстық кодексінің 216-бабын қылмыстың формальды құрамы бар салықтық қылмыстарға жатқызу туралы мәселе қарастырылады, сондай-ақ Қазақстан Республикасы Қылмыстық кодексінің 244 және 245-баптарының авторлық редакциясы баяндалған.

Сондай-ақ бірқатар қылмыстық құқық бұзушылықтарды салықтық құқық бұзушылықтар қатарына жатқызу бөлігінде статистикалық есептілікті қайта қарау ұсынылады.

Түйінді сөздер: бюджет; шығындар; салық; төлемеу; салық қылмысы; жалтару тәсілі; шот-фактура; залал.

N.Sh. Zhempiisov, B.T. Seitov

*The Law Enforcement Academy under the Prosecutor General's Office of the Republic of Kazakhstan,
Nur-Sultan c., the Republic of Kazakhstan*

ON TOPICAL ISSUES OF CLASSIFYING SOME CRIMES AS TAX CRIMES

Abstract. In contrast to general criminal crimes, tax crimes are characterized by high latency, which is explained by the intellectual variety of ways and mechanisms of their commission. By reducing



revenues to the state budget, they reduce the economic opportunities of society, thereby showing an increased public danger.

The authors believe that in order to effectively counteract tax crimes, further modernization of the criminal law is necessary.

In order to ensure economic security and proper tax filling of the state budget, a number of measures are proposed based on the results of the study of the regulatory and legal tools.

The article deals with the issue of attributing Article 216 of the Criminal Code of the Republic of Kazakhstan to tax crimes with a formal corpus delicti, and also sets out the author's version of Articles 244 and 245 of the Criminal Code of the Republic of Kazakhstan.

It is also proposed to review the statistical reporting regarding the classification of a number of criminal offenses as tax offenses.

Keywords: budget; costs; tax; non-payment; tax crime; method of evasion; invoice; damage.

DOI: 10.52425/25187252_2021_20_32

Рост теневой экономики вкупе с уклонением от налоговых платежей в бюджет сокращает финансирование государственных программ и сказывается на финансовом благополучии общества.

В отличие от общекриминальной преступности, особенностями налоговых преступлений является их высокая латентность и интеллектуальное многообразие способов и механизмов совершения, что увеличивает общественную опасность и диктует необходимость эффективного противодействия им.

Мировая практика укрытия доходов от налогообложения такова, что государства недополучают значительную часть средств. По некоторым оценкам, теневая экономика в секторах экономики может занимать от 20 до 40 % от объема продукции и оказанных услуг¹.

Подобная практика допускает недобросовестную конкуренцию между лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность на законных основаниях и лицами, не зарегистрированными в качестве предпринимателей, что может провоцировать первых на аналогичные правонарушения последних.

В частности, в Германии широкое распространение получило использование банковского счета в Швейцарии. «Швейцария на протяжении долгих лет была для состоятельных немцев «налоговым оазисом»².

Какие преступления могут быть отнесены к налоговым, зависит от признаков, положенных в основу их классификации. Особое практическое значение она приобретает при разработке и описании структуры норм уголовного права, с целью наиболее всеобъемлющей охраны тех общественных налоговых правоотношений, которые, по мнению законодателя, нуждаются в защите.

Как считает С.И. Улезько, «необходимо разграничивать объект преступного посягательства, находящийся под защитой уголовного закона, и объект регулирования налогового законодательства» [1].

По мнению ученого, «объектом уголовно-правовой охраны налоговых преступлений являются налоговые правоотношения», но не все, а находящиеся «под защитой уголовного закона», при посягательстве на которые наступает ответственность, предусмотренная конкретной статьей Уголовного кодекса.

Эта точка зрения находит свое подтверждение при рассмотрении статьи 1 Соглашения о сотрудничестве государств-участников СНГ в борьбе с налоговыми преступлениями (г.Тбилиси, 03.06.2005 г., вступило в силу 16.02.2009 г.), где термином «налоговое преступление» обозначено «виновно совершенное общественно опасное деяние (действие или бездействие) в сфере налогообложения», запре-

¹ В Казахстане более четверти экономики находится в тени // Центр деловой информации «Капитал» [Электронный ресурс] - Режим доступа: <https://kapital.kz/economic/63029/v-kazakhstane-boleye-chetverti-ekonomiki-nakhoditsya-v-teni.html> (дата обращения: 19.03.2021).

² Ermittlungen gegen Credit Suisse wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung [Electronic resource] - Access mode: <https://www.handelsblatt.com/finanzen/banken-versicherungen/banken/belgische-behoerden-ermittlungen-gegen-credit-suisse-wegen-beihilfe-zur-steuerhinterziehung/26122958.html#:~:text=Belgische%20Behörden%20Ermittlungen%20gegen%20Credit,vor%20den%20Behörden%20zu%20verstecken.&text=Von%20den%20Ermittlungen%20Betroffenen%20sind,belgische%20Kunden%20der%20Credit%20Suisse> (Access data: 19.03.2021).

ценное уголовным законодательством Сторон³.

Иначе говоря, налоговое преступление - это «общественно опасное деяние, направленное против общественных отношений по реализации права государства на получение части имущества, выраженной в денежной форме в порядке и сроки, установленные налоговым законом».

Идентифицируя уклонение от уплаты налогов как преступление в сфере экономической деятельности, Л.Д. Гаухман относит их к «преступлениям в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов», которые в свою очередь входят в «группу преступлений, посягающих на общественные отношения, обеспечивающие интересы экономической деятельности в сфере финансов» [2, С. 17-19].

Б.В. Волженкин указывает, что налоговые преступления это «самостоятельная группа преступлений в сфере экономической деятельности» [3, С. 89-92].

В.В. Лукьянов предлагает «классификацию экономических хозяйственных преступлений», среди которых преступления, совершаемые в сфере налоговой системы; преступления, посягающие на финансовую и кредитно-денежную системы; преступления, посягающие на таможенную систему. Система хозяйства, как элемент национальной экономики является родовым объектом названных преступлений [4, 58 стр.].

Уголовный кодекс Республики Казахстан (далее - УК РК) предусматривает ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК РК) и уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций (ст. 245 УК РК)⁴.

К примеру, если в 2015 году количество правонарушений, зарегистрированных в Едином реестре досудебных расследований (далее - ЕРДР) по статье 244 УК РК составляло 111 (2016 г. - 95, 2017 г. - 56, 2018 г. - 14, 2019 г. - 3), то в 2020 году - 4 факта.

Аналогично, по статье 245 УК РК в 2015 году количество правонарушений, зарегистрированных в ЕРДР составляло 826 (2016 г. - 508, 2017 г. - 316, 2018 г. - 323, 2019 г. - 92), а в 2020 году их число составило 97 фактов.

Установленная сумма ущерба по статье 244 УК РК составила 1 201 761,968 тысяч тенге, а по статье 245 УК РК – 113 710 539,7 тысяч тенге, из них по делам, направленным в суд 380 761,802 тысяч тенге и 97 129 377,92 тысяч тенге соответственно.

Сумма возмещенного ущерба в ходе досудебного расследования составила 821 000,166 тысяч тенге и 15 556 606,31 тысяч тенге⁵.

Указанные цифры, по нашему мнению, возможно, не отражают всей палитры вышеуказанной криминологической картины, поскольку, для налоговых преступлений свойственны высокая латентность, устойчивость, распространенность во всех сферах экономической деятельности и взаимосвязанность с другими видами экономической преступности (легализация денежных средств или иного имущества, добытого преступным путем (ст. 193 УК РК), злоупотребление должностными полномочиями (ст. 308 УК РК), экономическая контрабанда (ст. 309 УК РК) и т.д.

Как показывает практика расследования уголовных дел, способы для неуплаты налогов или их снижения, весьма многообразны:

- не отражение результатов хозяйственной деятельности в документах бухгалтерского учета, не оприходование товарно-материальных ценностей и денежной выручки в кассу, использование наличности, не фиксируемой в бухгалтерской отчетности, осуществление сделок без оформления;

- отнесение на издержки производства затрат, не предусмотренных законодательством либо в размерах, превышающие установленные, а также необоснованное использование налоговых льгот;

³ Об утверждении Соглашения о сотрудничестве государств-участников Содружества Независимых Государств в борьбе с налоговыми преступлениями: постановление Правительства Республики Казахстан от 30 дек. 2008 г. № 1340 [Электронный ресурс] - Режим доступа: http://adilet.zan.kz/rus/docs/P080001340_ (дата обращения: 19.03.2021).

⁴ Уголовный кодекс Республики Казахстан: от 3 июля 2014 г. № 226-V ЗРК [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226> (дата обращения: 19.03.2021).

⁵ Информационный сервис – Qamqor: Комитет по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры Республики Казахстан [Электронный ресурс] – Режим доступа: <https://qamqor.gov.kz/portal/page/portal/POPageGroup/Services/Pravstat> (дата обращения: 19.03.2021).



- уменьшение размера налогооблагаемой базы, завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, для отнесения расходов, не имеющих места в действительности либо превышающие действительные, неправомерное отнесение на себестоимость различного рода затрат и расходов;

- занижение объема (стоимости) реализованной продукции, работ, услуг;

- использование сложных схем сокрытия доходов с использованием фирм-посредников, кредиторов, поставщиков и потребителей их продукции;

- использование ложных взаиморасчетов путем отражения в учетных данных фиктивных счетов-фактур.

Все эти разнообразные способы совершения налоговых преступлений напрямую влияют на криминализацию экономики и ухудшают состояние экономической безопасности, уменьшая экономические возможности общества из-за недополучения бюджетом средств на социальные, производственные программы и другие государственные нужды.

На протяжении последних десятилетий повсеместное внедрение в экономическую жизнь общества электронных счетов-фактур стало не только мощным инструментом развития предпринимательства и экономики, но и способом обналаживания незаконных средств и уклонения от уплаты налогов.

Полагаем оправданным в качестве объекта этого вида экономического преступления считать общественные отношения по поводу нормальной предпринимательской деятельности.

Вместе с тем, данное преступление следует отнести к числу налоговых, поскольку основным объектом преступления при совершении действий по выписке счета-фактуры, без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, все-таки следует признать налоговые правоотношения по поводу уплаты налогов в доход государства. Так, при выписке фиктивной счет-фактуры государство теряет доходы в виде неуплаченных налогов.

В целях эффективного противодействия налоговым преступлениям и принятия мер по обеспечению экономической безопасности предлагается из статьи 216

УК РК исключить слова «причинившие крупный ущерб».

Перевод материального состава данного преступления в формальный, его отнесение к уголовным проступкам, исключение понятия «ущерб» и «субъект частного предпринимательства» позволит привлекать к ответственности всех лиц, занимающихся выпиской фиктивных счетов-фактур, вне зависимости от суммы выписанной счет-фактуры и факта их использования, как представляющие наивысшую общественную и экономическую опасность.

Наряду с этим, преобразование перечня способов в диспозициях статей 244 и 245 УК РК в открытый позволит правоохранительным органам привлекать виновных в умышленной неуплате налогов к уголовной ответственности независимо от использованного ими способа совершения преступления.

Ввиду постоянного расширения круга различных способов уклонения от уплаты налогов и необходимости адекватного реагирования на экономические угрозы, вызванные неуплатой налогов, статью 244 УК РК предлагается изложить в следующей редакции:

- «Неуплата гражданином налога (налогов) 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, либо с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, либо иными способами, связанными с умышленным искажением фактов финансово-хозяйственной деятельности физического лица или когда основной целью совершения сделок (операций) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет суммы налога, совершенное в крупном размере»;

- статью 245 УК РК в части первой предлагается изложить в следующей редакции: «Неуплата налога (налогов) и (или) других обязательных платежей в

бюджет с организаций путем непредставления декларации, представление которой является обязательным, либо внесения в декларацию или иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, либо путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, либо иными способами, связанными с умышленным искажением фактов финансово-хозяйственной деятельности или когда основной целью совершения сделок (операций) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет суммы налога, совершенное в крупном размере».

В этой связи, интересен опыт Германии, где определение «крупного размера» в законе отсутствует. Судья определяет размер ущерба «исходя из внутренних убеждений и обстоятельств в каждом конкретном деле»⁶ [5].

Согласно параграфу 34 «Положения о налогах 1977 года», «законные представители физических и юридических лиц несут обязанность по уплате налогов, подлежат контролю за тем, чтобы налоги уплачивались из средств, которыми распоряжаются». При этом, «широкое толкование субъекта преступления предоставляет возможность привлекать к ответственности физических лиц, работников налогоплательщика, финансовых консультантов, налоговых агентов, виновных в содеянном»⁷.

Предлагается определить границы «иных способов совершения налогового преступления», предусмотренных статьями 244, 245 УК РК, при которых «с учетом суммы неуплаченных налогов (обязательных платежей в бюджет), основной целью совершения операций (гражданско-правовых сделок) являются неуплата (неполная уплата) и (или) зачет суммы налога» либо «умышленное искажение данных о фактах финансово-хозяйственной деятельности».

Указанные способы в полной мере соответствуют четким и бланкетным пози-

циям уголовно-правовых норм о налоговых преступлениях.

Включение в диспозицию статьи слов «либо иными способами», по нашему мнению, позволит охватить уголовно-правовой мерой ответственности все многообразие способов противоправного уклонения от уплаты налогов, их неуплаты.

В целом, налоговая преступность - общественно опасное социально-правовое явление, включающее в себя совокупность преступлений, объектом которых являются охраняемые уголовным законом отношения по поводу взимания налогов и других обязательных платежей в бюджет, а также осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.

Обзор статистической отчетности формы №СНГ-1 «Сведения о состоянии преступности и результатах расследования уголовных правонарушений», показал, что к налоговым правонарушениям отнесены общественно опасные деяния, предусмотренные статьями 215 «Лжепредпринимательство», 236 «Уклонение от уплаты таможенных платежей и сборов», 237 «Неправомерные действия при реабилитации и банкротстве», 240 «Ложное банкротство», 241 «Нарушение законодательства Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности», 244 «Уклонение гражданина от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет», 245 «Уклонение от уплаты налога и других обязательных платежей в бюджет с организаций» УК РК.

Однако, вопрос отнесения статей 215, 237, 240 УК РК к числу налоговых правонарушений является дискуссионным, поскольку не во всех случаях эти общественно опасные деяния могут быть сопряжены с неуплатой налога.

Как известно, статья 215 исключена из УК РК Законом Республики Казахстан от 3 июля 2017 года.

Полагаем, что требуется включение в статистический отчет формы №СНГ-1 в качестве налоговых правонарушений общественно опасные деяния, предусмотренные статьей 246 УК РК «Незаконные

⁶ Steuerhinterziehung: Risiko, Strafe, Vorsatz, Täter, Verjährung, Anzeige [Electronic resource] - Access mode: <https://www.juhn.com/fachwissen/steuerhinterziehung-selbstanzeige/steuerhinterziehung/> (Access data: 19.03.2021).

⁷ Abgabenordnung (AO 1977) [Electronic resource] - Access mode: https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/BJNR006130976.html (Access data: 19.03.2021).



действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика».

Также, к числу налоговых правонарушений в статистическом отчете предлагается отнести общественно опасные деяния, предусмотренные статьей 216 УК РК «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров», поскольку выписка таких счетов-фактур производится в пользу лица, уклоняющегося от уплаты налога в бюджет и непосредственно влияет на суммы подлежащие исчислению и перечислению налогов в доход государства.

В целях формирования достоверной правовой информации по количеству нало-

говых правонарушений, совершаемых в Республике Казахстан и суммам причиненного и возмещенного ущерба по ним, предлагается пересмотреть статистическую отчетность по налоговым преступлениям.

В результате принятия правоохранительными органами мер по возмещению ущерба в ходе расследования уголовных дел названной категории, данные суммы, по нашему мнению, должны отражать как суммы ущерба, взысканные для погашения начисленной задолженности по налогам.

Предложенные в статье законодательные и организационные меры могут способствовать эффективной организации противодействия налоговой преступности.

Список использованной литературы:

1. Улезько, С.И. Понятие налогового преступления [Электронный ресурс] / С.И. Улезько // *Философия права*. - 2012. - №3 (52). - Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya> (дата обращения: 19.03.2021).
2. Гаухман, Л.Д. Преступления в сфере экономической деятельности / Л.Д. Гаухман, С.В. Максимов. - М., 1998. – 296 с.
3. Волженкин, Б.В. Преступления в сфере экономической деятельности (экономические преступления) / Б.В. Волженкин. - СПб.: Юрид. центр Пресс, 2002. – 639 с.
4. Уголовное право: особенная часть; Учебник в 2 ч. (ч. 1); под ред. Н.А. Беляева, Д.П. Водяникова, В.В. Орехова. – СПб., 1995. – 275 с.
5. Bachmann, J. Vorsatz und Rechtsirrtum in Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht / J. Bachmann. - Berlin, 1993. – 221 s.

References:

1. Ulez'ko, S.I. Ponjatie nalogovogo prestuplenija [Jelektronnyj resurs] / S.I. Ulez'ko // *Filosofija prava*. - 2012. - №3 (52). - Rezhim dostupa: <https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya> (data obrashhenija: 19.03.2021).
2. Gauhman, L.D. Prestuplenija v sfere jekonomicheskoy dejatel'nosti / L.D. Gauhman, S.V. Maksimov. - M., 1998. – 296 s.
3. Volzhenkin, B.V. Prestuplenija v sfere jekonomicheskoy dejatel'nosti (jekonomicheskie prestuplenija) / B.V. Volzhenkin. - SPb.: Jurid. centr Press, 2002. – 639 s.
4. Ugolovnoe pravo: osobennaja chast'; Uchebnik v 2 ch. (ch. 1); pod red. N.A. Beljaeva, D.P. Vodjanikova, V.V. Orehova. – SPb., 1995. – 275 s.
5. Bachmann, J. Vorsatz und Rechtsirrtum in Allgemeinen Strafrecht und im Steuerstrafrecht / J. Bachmann. - Berlin, 1993. – 221 s.