



**ҚЫЛМЫСТЫҚ ҚҰҚЫҚ ЖӘНЕ КРИМИНОЛОГИЯ, ҚЫЛМЫСТЫҚ-
АТҚАРУШЫЛЫҚ ҚҰҚЫҚ/
УГОЛОВНОЕ ПРАВО И КРИМИНОЛОГИЯ, УГОЛОВНО-
ИСПОЛНИТЕЛЬНОЕ ПРАВО/
CRIMINAL LAW AND CRIMINOLOGY, PENAL LAW**

УДК 343.3/7 МРНТИ 10.77.51

Бағдат Талғатұлы Сейітов

Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасының жанындағы

Құқық қорғау органдарының академиясы

Нұр-Сұлтан қ., Қазақстан Республикасы, e-mail: astana0020@mail.ru

**ҚЫЛМЫСТЫҚ-ҚҰҚЫҚТЫҚ НОРМАЛАРДЫ ЖЕТІЛДІРУ ЖӘНЕ САЛЫҚТЫҚ
ҚЫЛМЫСТАРДЫ ЖІКТЕУ ТУРАЛЫ**

Аннотация. Бұл мақалада кешенді тәсіл, тарихи және салыстырмалы-құқықтық таным әдістерінің негізінде салықтық қылмыстарды жіктеу және оларға қарсы іс-қимыл мәселелері қозғалған.

Қарқынды дамып келе жатқан нарықтық және азаматтық мүліктік қатынастарды ескерсек, экономикалық прогресс жағдайында салықтық қылмыстар дамып келеді, олардың сапалық сипаттамалары мен жасалу тәсілдері өзгеруде.

Автор салықтық қылмыстарға қарсы сәтті іс-қимыл үшін салық саласындағы қоғамдық қатынастарды қорғайтын отандық қылмыстық заң нормаларын жүйелендіру және одан әрі жетілдіру қажет деген қорытындыға келді.

Бюджеттің кіріс бөлігін салық төлемдерімен жеткілікті түрде толықтыру, мемлекеттің және заңға бағынатын, салықтарын адал төлейтін кәсіпкерлік субъектілерінің экономикалық мүдделерін салық саласында қылмыстар жасайтын тұлғалардың жосықсыз бәсекелестігінен қорғау аса маңызды міндет болып табылады.

Салықтық қылмыс құрамын жасаудағы шетелдік тәжірибені талдау, сондай-ақ оны заң шығару және практикалық қызметте пайдалану мемлекеттің салықтық қауіпсіздігін, демек қаржылық және экономикалық қауіпсіздігін жақсартып алады.

Зерттеу барысында Канаданың, Ресей Федерациясының, Америка Құрама Штаттарының қылмыстық-құқықтық нормаларды қолдану және салықтық қылмыстарды жіктеудегі озық тәжірибесі талданды.

Түйінді сөздер: салықтық қылмыс, жіктеу, мүліктік қатынастар, салық төлеуден жалтару, қылмыстық-құқықтық норма, шот-фактура, қылмыстық ниет, салықтық алаяқтық, салық төлеуден жалтару схемалары, салық саласы, жаңғырту, құқықтарды қорғау.

Сеитов Бағдат Талғатович

Академия правоохранительных органов

при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан

г. Нур-Султан, Республика Казахстан, e-mail: astana0020@mail.ru

**О СОВЕРШЕНСТВОВАНИИ УГОЛОВНО-ПРАВОВЫХ НОРМ И КЛАССИФИКАЦИИ
НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ**

Аннотация. В данной статье на основе комплексного подхода, исторического и сравнительно-правового методов познания освещена проблема классификации налоговых преступлений и противодействия им.

С учетом динамически развивающихся рыночных и гражданских имущественных отношений, в условиях экономического прогресса налоговые преступления эволюционируют, меняются их качественные характеристики и способы совершения.

Автором сделан вывод о необходимости систематизации и дальнейшей модернизации отечественных норм уголовного закона, охраняющих общественные отношения в налоговой сфере для успешного противодействия налоговым преступлениям.

Первостепенной задачей является достаточное пополнение налоговыми платежами доходной части бюджета, защита экономических интересов государства и законопослушных субъектов предпринимательства, добросовестно уплачивающих налоги, от недобросовестной конкуренции лиц, совершающих преступления в налоговой сфере.

Анализ зарубежного опыта конструирования составов налоговых преступлений, а также его использование и применение в нормотворческой и практической деятельности способны улучшить состояние налоговой, а значит финансовой и экономической безопасности государства.

В ходе исследования проанализирован передовой опыт применения уголовно-правовых норм и классификации налоговых преступлений Канады, Российской Федерации, Соединенных Штатов Америки.

Ключевые слова: налоговое преступление, классификация, имущественные отношения, уклонение от уплаты налогов, уголовно-правовая норма, счет-фактура, преступный умысел, налоговое мошенничество, схемы уклонения, налоговая сфера, модернизация, защита прав.

Baghdat Talgatovich Seitov

*Academy of law enforcement agencies under the
General Prosecutor's Office of the Republic of Kazakhstan
Nur-Sultan c, Republic of Kazakhstan, e-mail: astana0020@mail.ru*

ABOUT IMPROVEMENT OF CRIMINAL LAW RULES AND CLASSIFICATION OF TAX CRIMES

Abstract. This article, based on an integrated approach, historical and comparative legal methods of cognition, highlights the problem of classification of tax crimes and counteraction to them.

Given the dynamically developing market and civil property relations, under the conditions of economic progress, tax crimes evolve, their qualitative characteristics and methods of commission change.

Law standards that protect public relations in the tax sphere in order to successfully counter tax crimes.

The paramount task is the sufficient replenishment of tax revenues by tax payments, the protection of the economic interests of the state and law-abiding business entities that pay taxes in good faith against unfair competition of tax offenders.

The analysis of foreign experience in the design of tax crime, as well as its use and application in normative and practical activities can improve the state of tax, and therefore financial and economic security of the state.

The study analyzed the best practices in the application of criminal law and classification of tax crimes in Canada, the Russian Federation, the United States of America.

Key words: tax crime, classification, property relations, tax evasion, criminal law, invoice, criminal intent, tax fraud, tax evasion schemes, tax sphere, modernization, protection of rights.

В мировой уголовно-правовой науке нет единого подхода к определению понятия налоговых преступлений.

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 уголовно-правовых норм, с целью наиболее всеобъемлющей охраны тех общественных налоговых правоотношений, которые, по мнению законодателя, нуждаются в защите.

Понимание содержания и сущности налоговых преступлений и их классификация имеет важное теоретическое и практическое значение для уголовно-правовой охраны налоговых отношений, которые, с развитием экономики и производства постоянно претерпевают динамические изменения.

Общественная опасность уголовно-наказуемых деяний в налоговой сфере состоит в причинении лицами, обязанными платить налоги с установленных объектов налогообложения ущерба государству, вследствие неуплаты налоговых платежей.

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.

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

Объектом уголовно-правовой охраны налоговых преступлений являются налого-



вые 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 нормы статьи 1 Соглашения о сотрудничестве государств-участников Содружества Независимых Государств в борьбе с налоговыми преступлениями (г.Тбилиси, 03.06.2005г., вступило в силу 16.02.2009 г.), где термином «налоговое преступление» обозначено виновно совершенное общественно опасное деяние (действие или бездействие) в сфере налогообложения, запрещенное уголовным законодательством Сторон [2].

В данной работе представлен сравнительный анализ налоговых преступлений Канады, Республики Казахстан, Российской Федерации, Соединенных Штатов Америки.

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) и уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций» (ст. 245 УК) [3].

Сравнительный анализ показывает, что Уголовный кодекс Российской Федерации (далее - УК РФ), к числу налоговых преступлений также относит такие деяния, как «уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов» (ст. 198 УК РФ) и «уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов (ст. 199 УК РФ) [4].

Помимо этого, российским уголовным правом в качестве уголовно наказуемых в налоговой сфере выделены такие составы преступлений, как «Неисполнение обязанностей налогового агента» (ст. 199.1. УК РФ) и «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индиви-

дуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов» (ст. 199.2. УК РФ).

В Соединенных Штатах Америки (далее - США), в уголовном законодательстве налоговые преступления не классифицируются для физических и юридических лиц отдельно. В случае уклонения от уплаты налогов каждые из них могут быть привлечены к ответственности.

Учитывая то, что в США широко развит бизнес по продаже схем по оптимизации налоговых платежей, затруднительно определить грань между налоговой оптимизацией и уклонением от уплаты налогов [5, 154 стр.].

К примеру, в компании «Shortt Accountancy Corp.» нанятый бухгалтер подготовил и подписал налоговую декларацию для клиента, которая содержала вычеты, являющиеся результатом незаконной схемы оптимизации налогообложения, проданной клиенту директором фирмы. Бухгалтер, действующий в соответствии с информацией, предоставленной ему директором, не осознавал мошенническую природу вычетов. Однако, «умышленного характера действий чиновника корпорации и действий бухгалтера по составлению и подписанию ложной декларации оказалось достаточно, чтобы установить намеренное нарушение законодательства со стороны корпорации» [6, 455 стр.].

В этом случае на помощь правосудию приходят судебные доктрины, которые предусматривают, что «законодатель устанавливает налоговый режим операции исходя из ее экономического смысла, а не формы, в которой она совершена» [7, 88 стр.].

Как отметил американский профессор Берни Волфман, «применение доктрины гарантирует, что ни правительство, ни налогоплательщики не получают налоговых преимуществ, если они основаны только на механическом прочтении закона, без системной оценки применимой нормы и без соблюдения общезначимых долговременных целей, которыми Конгресс руководствовался при установлении этой нормы» [8, 455 стр.].

По делу «Bullen v Wisconsin» суд решил, что «налогообложению подлежат

все доходы, а не только полученные законным путем» [9, 627 стр.].

Учитывая этот прецедент, корпорация «Arch Trading Co» была признана виновной по ст. 317 Уголовного кодекса США за то, что в нарушение американского законодательства, вела торговую деятельность с правительством Ирака, при этом, доходы не декларировала.

Поэтому, корпорацию преследовали и за уклонение от уплаты налогов, полученных от незаконной предпринимательской деятельности [5, 156 стр.].

Во многих странах получили распространение так называемые налоговые мошенничества.

В частности, пунктом 1 статьи 149.1 Закона «О подоходном налоге» Канады закреплено, что деяния, которые совершаются на территории Канады в форме финансового мошенничества, включая уклонение от уплаты налогов, хищения, а также иного вида мошенничества признаются преступлениями [10].

Такие преступления могут быть связаны с противоправным изъятием и дальнейшим обращением в свою пользу бюджетных средств государства в рамках налоговых отношений в виде незаконного возврата налога на добавленную стоимость (далее - НДС), якобы излишне уплаченных (переплаченных) либо взысканных сумм налога, налоговых вычетов.

Например, при удовлетворении обращения в налоговый орган с требованием вернуть ранее уплаченный НДС, который ранее налогоплательщиком фактически не уплачивался, его действия в Российской Федерации квалифицируются как мошенничество, хищение путем обмана.

При уголовно-правовой оценке криминальных способов уклонения от уплаты налогов важно учитывать вещные и обязательственные имущественные отношения налогоплательщика, все сделки в их широком понимании, хозяйственные операции, связанные не только с имуществом и денежными средствами, но и другими объектами гражданских прав, которые одновременно могут быть объектами налогообложения.

Имеются определенные сложности при выявлении и классификации как налоговых преступлений, связанных с сокрытием

и неуплатой налогов от доходов, вытекающих из обязательственных прав, которые зачастую видоизменяются и преобразуются, выступают в виде преференций и преимуществ, не имеющих вещного выражения.

Как указывает Пикуров Н.И., легализация незаконно удержанной части дохода, образовавшегося в результате незаконного дезавуирования налоговой обязанности, может быть связана с выводом из под налогового контроля неправомерно удержанного дохода за счет любых маскирующих финансовых операций и сделок, предметом которых могут быть как имущество, так и имущественные права и имущественные обязанности: занижение объема реализованной продукции, сокрытие выручки от реализации продукции, завышение себестоимости продукции, совершение финансово-хозяйственных операций с оплатой наличными без оприходования полученных сумм в кассах предприятий и др. [11, с.97].

В этой связи, по нашему мнению, остается дискуссионным вопрос исчисления ущерба на сумму налогов по псевдохозяйственным операциям, связанным с обналичиванием денежных средств. Ведь в данном случае налог начисляется на сумму налога по фиктивным сделкам, не порождающим у сторон имущественных прав и обязанностей.

Хотя здесь говорится о том, могут ли облагаться налогом по своей правовой природе недействительные сделки, здесь более присущ догматический подход, опирающийся на необходимость выявления и пресечения преступной деятельности, причиняющей значимый ущерб государству, а также уголовного преследования и наказания недобросовестных участников налоговых правоотношений.

Одним из способов уклонения от уплаты налогов является использование фиктивных счет-фактур.

В Республике Казахстан выписка счет-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров влечет ответственность по ст.216 УК РК, которую также можно отнести к налоговым преступлениям, поскольку деяние представляет общественную опасность и пося-



гает на общественные отношения, связанные с уплатой налоговых платежей.

Налоговые преступления также совершаются в совокупности с иными преступлениями. В их числе есть преступления, совершенные в сфере экономической деятельности, против собственности, должностные и против порядка управления [12].

Налоговые преступления порой становятся причиной, условием совершения иных преступлений или иные преступления совершаются для того, чтобы облегчить уклонение от уплаты налогов или скрыть его следы [12].

В числе последних фигурируют коррупционные преступления, а также связанные с отмыванием и легализацией незаконно полученных денежных средств.

В этом случае, по налоговым преступлениям, являющимися предикатными к легализации преступных доходов может быть предусмотрена конфискация имущества на сумму непоступивших налогов либо на сумму всей стоимости сокрытого от налогообложения имущества (земельные участки, иная недвижимость и т.д.).

По наиболее тяжким налоговым преступлениям ряд зарубежных законодательств предусматривает конфискацию имущества, которую можно рассматривать как меру по взысканию имущества в счет уплаты налога (возмещения ущерба) и меру наказания.

В качестве налоговых преступлений, являющихся предикатными для отмывания преступных доходов, Н.И. Пикуров выделяет присвоение или растрату бюджетных средств под видом возврата сумм якобы излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, в том числе НДС, пени, штрафов, совершаемые сотрудниками налоговых органов, ответственными за принятие такого решения (ст. 160 УК РФ), [11, 94 стр.].

С ростом информационных технологий и развитием экономик стран способы и механизмы совершения налоговых преступлений становятся изощреннее, они связаны с многочисленными схемами уклонения от уплаты налогов, деятельностью «фирм-однодневок», «обнальных контор» и т.д.

Кроме того, значительную сложность для классификации и противодействия

налоговым преступлениям представляют собой ненадлежащее ведение бухгалтерского учета в организациях, сложность и объемность налоговых расчетов с контрагентами, бремя выявления в общей массе и доказывания недействительности незаконных финансово-хозяйственных операций недобросовестных налогоплательщиков, дробление финансово-хозяйственных операций, слабое знание норм налогового права и их неоднозначное толкование и т.д.

При этом, образование налоговой задолженности, превышающей пороговый уровень не может служить единственным основанием для привлечения к уголовной ответственности. В этих случаях, как правило, налогоплательщик отрицает умысел на уклонение от уплаты налогов различными причинами (упущение из виду, непечисление средств и непредоставление документов контрагентом, искажение в декларации данных либо неотражение объектов налогообложения по забывчивости и т.д.).

Вместе с тем, всегда существуют риски, что разрабатываемые законодателем составы налоговых преступлений могут не охватывать в сфере налоговых отношений все виды правонарушений, характеризующиеся повышенной общественной опасностью.

Исследование классификации уголовно-правовых норм Российской Федерации, США, Канады и других стран позволит адекватно оценить законодательный уровень эффективности противодействия налоговым преступлениям, а также рассмотреть вопрос использования их успешного опыта при совершенствовании уголовного закона в Республике Казахстан.

К примеру, представляется возможным использовать опыт Российской Федерации, где в качестве отдельного налогового преступления выделено такое общественно опасное деяние, как «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов» (ст. 199.2. УК РФ).

Классифицируя налоговые преступления по отдельным видам, необходимо учитывать все их особенности. Таким образом, охватив в описаниях их составов квалифицирующие признаки и возможные способы совершения, легче будет противодействовать им, совершенствовать структуры уголовно-правовых норм.

Такие способы уголовно-правовой защиты позволяют эффективно противодействовать налоговым преступлениям, в том числе сопряженным с легализацией преступных доходов, мошенничеством при возврате НДС, совершаемых преступными группами и т.д.

Список использованных источников:

1. Улезько С.И. Понятие налогового преступления // *Философия права*. 2012. №3 (52). Режим доступа (<https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya>). Дата обращения: 30.10.2019.

2. Соглашение о сотрудничестве государств-участников Содружества Независимых Государств в борьбе с налоговыми преступлениями: г.Тбилиси, 3 июня 2005 года. Режим доступа (http://adilet.zan.kz/rus/docs/P080001340_). Дата обращения: 30.10.2019.

3. Уголовный кодекс Республики Казахстан: Кодекс Республики Казахстан от 3 июля 2014 года № 226-V ЗРК. Режим доступа (<http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226>). Дата обращения: 30.10.2019.

4. Уголовный кодекс Российской Федерации: Кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 года № 63-ФЗ. Режим доступа (https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30397073). Дата обращения: 30.10.2019.

5. Цирит О.А., Солдатова Л.Н. Ответственность юридических лиц за налоговые преступления по законодательству России и США // *Вестник Балтийского федерального университета им. И.Канта. Серия: Гуманитарные и общественные науки*. 2012. №3 Режим доступа (<https://cyberleninka.ru/article/n/otvetstvennost-yuridicheskikh-lits-za-nalogovye-prestupleniya-po-akonodatelstvu-rossii-i-ssha>). Дата обращения: 30.10.2019.

6. *United States v. Shortt Accountancy Corp.* 785 1448 F.2d. 9 Cir. 1986. P. 1254.

7. *Wolfman B.* 104 Tax Notes. Tax Law review. 2004. July 26. P. 445 - journal.

8. *United States v. Ingredient Technology Corp.*, 698 F.2d. 2 Cir. 1983. P. 88—99.

9. *Bullen v. Wisconsin*, 240 U.S. 1916. P. 625—630.

10. Калунц А.А. Ответственность за налоговые преступления по законодательству Канады // *Вестник Удмуртского университета. Серия «Экономика и право»* 2015. №3. Режим доступа (<https://cyberleninka.ru/article/n/otvetstvennost-za-nalogovye-prestupleniya-po-zakonodatelstvu-kanady>). Дата обращения: 30.10.2019.

11. Пикуров Н. И. Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов / Н. И. Пикуров. - Москва: МУМЦФМ; 2014. - 152 с.

12. Сабитаева А.К., Болатулы С. Социально-правовая обусловленность уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов // *Вестник Казахско-русского международного университета*. 2012. Режим доступа (<https://articlekz.com/article/20768>). Дата обращения: 30.10.2019.

References:

1. Ulez'ko S.I. Ponyatiye nalogovogo prestupleniya // *Filosofiya prava*. 2012. №3 (52). Rezhim dostupa (<https://cyberleninka.ru/article/n/ponyatie-nalogovogo-prestupleniya>). Data obrashcheniya: 30.10.2019.

2. Soglasheniye o sotrudnichestve gosudarstv-uchastnikov Sodruzhestva Nezavisimyykh Gosudarstv v bor'be s nalogovymi prestupleniyami: g.Tbilisi, 3 iyunya 2005 goda. Rezhim dostupa (http://adilet.zan.kz/rus/docs/P080001340_). Data obrashcheniya: 30.10.2019.

3. Ugolovnyy kodeks Respubliki Kazakhstan: Kodeks Respubliki Kazakhstan ot 3 iyulya 2014 goda № 226-V ZRK. Rezhim dostupa (<http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226>). Data obrashcheniya: 30.10.2019.



4. Ugolovnyy kodeks Rossiyskoy Federatsii: Kodeks Rossiyskoy Federatsii ot 13 iyunya 1996 goda № 63-FZ. Rezhim dostupa (https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30397073). Data obrashcheniya: 30.10.2019.

5. Tsirit O.A., Soldatova L.N. Otvetstvennost' yuridicheskikh lits za nalogovyye prestupleniya po zakonodatel'stvu Rossii i SSHA // Vestnik Baltiyskogo federal'nogo universiteta im.I.Kanta. Seriya: Gumanitarnyye i obshchestvennyye nauki. 2012. №3 Rezhim dostupa (<https://cyberleninka.ru/article/n/otvetstvennost-yuridicheskikh-lits-za-nalogovye-prestupleniya-po-zakonodatelstvu-rossii-i-ssha>). Data obrashcheniya: 30.10.2019.

6. United States v. Shortt Accountancy Corp. 785 1448 F.2d. 9 Cir. 1986. P. 1254.

7. Wolfman V. 104 Tax Notes. Tax Law review. 2004. July 26. P. 445.

8. United States v. Ingredient Technology Corp., 698 F.2d. 2 Cir. 1983. P. 88—99.

9. Bullen v. Wisconsin, 240 U.S. 1916. P. 625—630.

10. Kalunts A.A. Otvetstvennost' za nalogovyye prestupleniya po zakonodatel'stvu Kanady // Vestnik Udmurtskogo universiteta. Seriya «Ekonomika i pravo» 2015. №.3. Rezhim dostupa (<https://cyberleninka.ru/article/n/otvetstvennost-za-nalogovye-prestupleniya-po-zakonodatelstvu-kanady>). Data obrashcheniya: 30.10.2019.

11. Pikurov N. I. Nalogovyye prestupleniya kak predikatnyye v otnoshenii legalizatsii prestupnykh dokhodov: podkhody k realizatsii mezhdunarodnykh standartov / N. I. Pikurov. - Moskva:MUMTSFM; 2014. - 152 s.

12. Sabitayeva A.K., Bolatuly S. Sotsial'no-pravovaya obuslovlennost' ugolovnoy otvetstvennosti za ukлонeniye ot uplaty nalogov i (ili) sborov // Vestnik Kazakhsko-russkogo mezhdunarodnogo universiteta. 2012. Rezhim dostupa (<https://articlekz.com/article/20768>). Data obrashcheniya: 30.10.2019.