

ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ УГОЛОВНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

Б.Т. Сеитов

магистр юридических наук, докторант

Академия правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан, г. Косшы

Аннотация. В работе автором рассматриваются вопросы понятия налогового уголовного правонарушения, в зависимости от положенных в их основу признаков проведена их классификация и определено их место в системе экономических преступлений. Анализируются мнения отечественных и зарубежных ученых.

Методы научного исследования: в работе использованы логический, индукционный, дедуктивный, описательный, формально-правовой, системно-структурный и сравнительный методы. Материалом исследования для данной статьи послужили нормы зарубежного и национального законодательства, а также анализ научных изысканий отечественных и зарубежных ученых в рассматриваемой сфере.

Результаты исследования: проанализированы проблемные вопросы, представляющие значительный интерес как в теории, так и в практике уголовного права. На основе проведенного исследования предлагается собственный вариант понятия, разграничения и классификации уголовных налоговых правонарушений в сфере экономической деятельности.

Ключевые слова: категория, классификация, налог, налоговая система, налоговое преступление, налогоплательщик, уклонение от уплаты налогов, социально-правовое явление.

ҚЫЛМЫСТЫҚ САЛЫҚТЫҚ ҚҰҚЫҚ БҰЗУШЫЛЫҚТАР ҰҒЫМЫ ЖӘНЕ ОЛАРДЫ СЫНЫПТАУ

Б.Т. Сейітов

заң ғылымдарының магистрі, докторант

Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасының жанындағы Құқық қорғау органдары академиясы, Қосшы қ.

Аңдатпа. Жұмыста автор салықтық қылмыстық құқық бұзушылық ұғымының мәселелерін қарастырады, олардың негізіне алынған белгілерге байланысты олардың жіктелуі жүргізіліп, олардың экономикалық қылмыстар жүйесіндегі орны анықталды. Отандық және шетелдік ғалымдардың пікірлері талданады.

Ғылыми зерттеу әдістері: жұмыста логикалық, индукциялық, дедуктивті, сипаттамалық, формальды-құқықтық, жүйелік-құрылымдық және салыстырмалы әдістер қолданылды. Осы мақаланың зерттеу материалы шетелдік және ұлттық заңнаманың нормалары, сондай-ақ осы саладағы отандық және шетелдік ғалымдардың ғылыми зерттеулерін талдау болды.

Зерттеу нәтижелері: қылмыстық құқық теориясында да, тәжірибесінде де айтарлықтай қызығушылық туғыратын проблемалық мәселелер талданды. Жүргізілген зерттеу негізінде экономикалық қызмет саласындағы қылмыстық салық құқық бұзушылықтарын ұғымның, жіктеудің және жіктеудің өзіндік нұсқасы ұсынылады.

Түйін сөздер: санат, жіктеу, салық, салық жүйесі, салық қылмысы, салық төлеуші, салық төлеуден жалтару, әлеуметтік-құқықтық құбылыс.

THE CONCEPT AND CLASSIFICATION OF CRIMINAL TAX OFFENSES

Seitov B.T

master in Law, doctoral student

Law Enforcement Academy under the Prosecutor General's office of the Republic of Kazakhstan, Kosshy

Annotation. In this paper, the author examines the issues of the concept of a tax criminal offense, depending on the characteristics they are based on, their classification is carried out and their place in the system of economic crimes is determined. The opinions of domestic and foreign scientists are analyzed.

Methods of scientific research: The paper uses logical, inductive, deductive, descriptive, formal-legal, system-structural and comparative methods. The research material for this article was the norms of foreign and national legislation, as well as the analysis of scientific research of domestic and foreign scientists in this field.

Results of the research: The problematic issues of considerable interest in both the theory and practice of criminal law are analyzed. On the basis of the conducted research, the author offers his own version of the concept, differentiation and classification of criminal tax offenses in the field of economic activity.

Keywords: category, classification, tax, tax system, tax crime, taxpayer, tax evasion, social and legal phenomenon.

Введение

Ученые, исследующие вопросы понятия и классификации налоговых преступлений, не выработали в науке уголовного права единого мнения относительно определения научного термина «налоговое

преступление».

Ответственность за правонарушения в сфере налогообложения регламентирована Кодексом об административных правонарушениях, Налоговым и Уголовным кодексами Республики Казахстан.

Налоговые преступления и проступки подлежат классификации в отрасли права, регламентирующей ответственность за данный вид правонарушений в сфере налогообложения, и существуют как виды уголовных правонарушений.

Основная часть

Понятие налогового преступления

В действующем Уголовном кодексе Республики Казахстан отсутствует определение понятия уголовного налогового правонарушения.

Между тем, изучение понятия и классификации налоговых правонарушений остается актуальной сферой научных исследований, поскольку понимание их места и роли как составляющей экономической преступности открывает действенные пути обеспечения экономической безопасности на национальном и международном уровне.

Для исследования понятия уголовного налогового правонарушения необходимо обратиться к понятию «налоговые преступления», которое должно содержать в себе все признаки рассматриваемого явления, отличающего его от других явлений.

Среди признаков налоговых преступлений выделяется специфический объект, к которому относится налоговая система государства и установленный порядок налогообложения, что, несомненно, доказывает повышенную общественную значимость опасности налоговых преступлений.

Предметом налогового преступления являются денежные средства, которые должны быть уплачены в виде налогов и сборов. Обязательным признаком предмета преступления будет являться крупный или особо крупный размер неуплаченных налогов и (или) сборов. Субъектом преступления является налогоплательщик или лицо, обязанное уплачивать законно установленные налоги и (или) сборы за налогоплательщика. Данное преступление носит умышленный характер преступления и преследует цели оставления в своей собственности или в собственности третьих лиц полностью или частично денежных средств, которые должны быть уплачены в виде налогов и (или) сборов в бюджет, либо незаконной отсрочки уплаты налогов и (или) сборов.

Казахстанский ученый Бейсенов Б.М. характеризует налоговое преступление как «запрещенное уголовным законом под угрозой наказания общественно опасное умышленное деяние, совершенное в сфере налогообложения физических или юридических лиц, выраженное в форме действия или бездействия, направленное на полную или частичную неуплату законно установленных налогов и (или) иных обязательных платежей в бюджет» [1].

И.И. Кучеров определяет налоговое преступление как «виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное Уголовным кодексом под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения» [2].

Исходя из упомянутых признаков, под налоговыми преступлениями следует понимать умышленные общественно опасные деяния, выражающиеся в оставлении в собственности, полностью или частично денежных средств, подлежащих обязательной уплате в качестве налогов и (или) сборов, либо в незаконной отсрочке их уплаты, в крупном или особо крупном размерах.

Поскольку в действующем уголовном законе выделяются как уголовные проступки, так и уголовные преступления, в целях придания целостности и завершенности понятийно-категориальному аппарату уголовного закона в целом, предлагается научно-теоретическое понятие «уголовного налогового правонарушения, под которым следует понимать общественно опасное социально-правовое деяние, посягающее:

- а) на охраняемые уголовным законом отношения по поводу уплаты налогов и иных обязательных платежей в бюджет, или собственно налоговые;
- б) на правовые институты по контролю за своевременностью и полнотой их уплаты, или связанные с налогообложением.

Классификация налоговых преступлений

Общественная опасность налоговой преступности измеряется не только экономическим ущербом, но и влияет на уровень правосознания и нравственного воспитания в обществе.

Как показывает мировая практика, особую тревогу вызывают деятельность организованных преступных групп, которые создают и используют юридические лица не только для уклонения от уплаты налогов, но также для обналичивания денежных средств и легализации капитала, добытого незаконным путем. В связи с чем вырабатываются меры по квалификации налоговых преступлений с большей степенью ответственности и санкциями уголовного закона.

Как известно, изучение любого массива явлений делается более эффективным и легким, если данные явления подвергаются научной классификации.

По мнению А.П. Чугаева, которое неоднократно поддерживалось в научной литературе [3], «научно обоснованная классификация деяний, предусмотренных уголовным законом, является базой исследования проблемы дифференциации уголовной ответственности» [4].

Как справедливо отмечает Т.А. Лесниевски-Костарева, «деление преступлений на виды, как предпосылка дифференциации уголовной ответственности создает основу для построения санкции» [5].

Полагаем, что правильная классификация позволяет акцентировать внимание на средствах дифференциации ответственности - разграничительных признаках родственных составов.

Классификация преступлений - это разделение преступлений на группы по каким-либо признакам.

Так как статьи, предусматривающие ответственность за налоговые преступления, находятся в главе 8 «Преступления в сфере экономической деятельности» Уголовного кодекса Республики Казахстан, следует исследовать их место в системе экономических преступлений.

К примеру, в уголовном законодательстве Российской Федерации, по мнению ряда ученых, криминализированы три вида налоговых преступлений:

- уклонение от уплаты налоговых платежей;
- нарушение обязанностей по удержанию и перечислению налоговых платежей;
- воспрепятствование принудительному взысканию налоговых платежей [6].

А.М. Чернеева приводит классификацию «собственно налоговых преступлений» по двум основаниям - субъект преступления и способ совершения преступления. По способу совершения налогового преступления А.М. Чернеева выделяет:

- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов;
- неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов;
- сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов [7].

Казахстанскими авторами учебного пособия по уголовному праву высказано мнение о том, что все преступления, посягающие на экономические отношения следует подразделить на виды, исходя из непосредственного объекта.

В связи с чем, к преступлениям в сфере налоговых и иных платежей, были отнесены преступления, предусмотренные ст.ст. 218, 221-222 УК, а к преступлениям в сфере таможенного регулирования преступления, предусмотренные ст.ст. 209, 214 УК 1997 года [8].

Некоторые авторы к налоговым преступлениям относят уклонение от уплаты таможенных пошлин и таможенных сборов, поскольку таможенная пошлина и таможенные сборы входят в налоговую систему и, следовательно, это деяние посягает на общественные отношения по поводу формирования бюджета [9; 10].

Однако в случае неуплаты таковых основным объектом преступления, предусмотренного ст. 236 УК РК, все-таки будут выступать таможенные или внешнеэкономические отношения, а налоговые правоотношения здесь будут являться дополнительным объектом.

Кроме того, следует согласиться с теми специалистами, которые уклонение от уплаты таможенных платежей относят к группе таможенных преступлений в связи с тем, что оно нарушает установленный порядок внешнеэкономической деятельности [11].

Таким образом, в юридической науке предлагается различная классификация преступлений в налоговой сфере.

По мнению ученых Борчашвили И.Ш., Рахимжановой Г.К., «группу преступлений в сфере налоговых и иных платежей формируют уклонение гражданина от уплаты налога; уклонение от уплаты налогов с организаций; нарушение правил бухгалтерского учета» [12, с. 67-69].

Вместе с тем, полагаем, что данная классификация с развитием экономических отношений и уголовно-правовых установлений в стране и требует дальнейшей модернизации и обновления.

Как видно из приведенных выше научных позиций, преступления в сфере экономической деятельности, и в частности - налоговые, классифицируются специалистами в большинстве случаев на основании видового (группового) объекта преступления.

Полагаем, что классификацию преступлений в сфере экономической деятельности по группам, в первую очередь следует производить по непосредственному объекту, поскольку правильное определение объекта, на которое совершается посягательство, позволяет с уверенностью разрешить вопрос о наличии либо отсутствии состава того или иного уголовного правонарушения.

Также считаем, что вышеприведенному определению понятия «уголовные налоговые правона-

рушения» по уголовно-правовому описанию в статьях Уголовного кодекса Республики Казахстан, помещенных законодателем в главу 8 УК, соответствуют уголовные правонарушения (проступки и преступления), предусмотренные статьями 216, 241, 244, 245, 246 УК РК, и предлагаем их классифицировать как налоговые.

Объект уголовных налоговых правонарушений является сложносоставным, в связи с чем во внимание следует принять не только виды общественных отношений, правовые институты, но и соответствующие им общественные интересы.

Непосредственным объектом уголовных налоговых правонарушений в этом случае будут являться:

а) по ст.ст. 216, 244, 245 УК РК общественные и государственные финансовые интересы по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет с граждан и организаций;

б) по ст. 241, 246 УК РК общественные и государственные финансовые интересы, определяющие порядок исчисления и взимания (взыскания) налогов и других обязательных платежей в бюджет в Республике Казахстан.

В первом случае под налоговым преступлением, непосредственно посягающим на отношения по поводу уплаты налогов и других с граждан и организаций в бюджетную систему Республики Казахстан, следует понимать совершенное с прямым умыслом общественно опасное деяние, предусмотренное ст.ст. 216, 244, 245 УК РК, направленное против общественных отношений по реализации права государства на получение определенной части имущества в установленный налоговым законодательством срок.

Например, одним из способов уклонения от уплаты налогов и обналичивания денежных средств, укрываемых от налогообложения, является использование фиктивных счет-фактур.

В Республике Казахстан совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров влечет ответственность по ст. 216 УК РК, которые необходимо, на наш взгляд, отнести к налоговым преступлениям, поскольку деяние посягает на общественные отношения, связанные с уплатой налоговых платежей.

Ко второй группе уголовных налоговых правонарушений следует отнести незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика, ответственность за которые предусмотрена статьей 246 УК.

Общественная опасность уголовного правонарушения обусловлена незаконными действиями в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика. В описываемом случае налогоплательщик как бы уклоняется от уплаты налогов «второй раз» своим имуществом, укрывая его от поля зрения фискальных органов либо воспрепятствуя его передаче в счет налоговой задолженности, в пользу государства.

Вместе с тем данное уголовное правонарушение не будет являться преступлением ввиду санкции статьи УК и относится к уголовным проступкам.

Во вторую группу также можно включить уголовные налоговые правонарушения (проступки), связанные с нарушением законодательства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, ответственность за которые предусмотрена статьей 241 УК.

Указанные действия, как правило, сопряжены с посягательством на материальные интересы государства по пополнению доходной части бюджета налогами и другими обязательными платежами.

В результате нарушения законодательства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности незаконные действия влекут экономический эффект в виде снижения размера налоговых платежей либо полного избежания уплаты налогов.

Заключение

В науке уголовного права нет единства мнений о понятии, классификации и месте налоговых преступлений в системе преступлений в сфере экономической деятельности. Мнения многих известных ученых разнятся, высказано много точек зрения в данном вопросе.

Вместе с тем, большинство взглядов по вопросу разграничения и выделения по группам являются сходными, а классификация преступлений в сфере экономической деятельности считается условной, так как деяния, посягающие на экономические отношения, затрагивают и другие общественные отношения или ряд экономических, т.е. схожих по своему строению.

Мы считаем такое положение оправданным в связи со специфическими объектами и субъектами налоговых преступлений и полностью придерживаемся такого же мнения.

По результатам исследования предлагается следующая развернутая классификация уголовных налоговых правонарушений в Республике Казахстан, по нескольким основаниям:

1. По степени тяжести:

- проступки - ст. 241, ст. 246 УК;

- преступления средней тяжести - ч. 1, 2 ст. 216, ст. 244, ч. 1, 2 ст. 245 УК;
- тяжкие преступления – ч. 3 ст. 216, ч. 3. ст. 245 УК.

2. По количественному признаку преступления, где крупным размером неуплаченных налогов и сборов признается:

- сумма, составляющая свыше 20 тысяч МРП по ст. 244 УК;
- сумма, составляющая свыше 50 тысяч МРП по ч.ч. 1, 2 ст. 245 УК и особо крупный ущерб свыше 75 тысяч МРП по ч. 3 ст. 245 УК.

Сумма крупного ущерба по ст. 216 УК, причиненного гражданину, в 2 тысячи раз превышающая МРП и в 20 тысяч раз превышающий МРП, причиненного организации, государству.

Сумма особо крупного ущерба по ст. 216 УК, причиненного гражданину, в 5 тысячи раз превышающая МРП и в 50 тысяч раз превышающий МРП, причиненного организации, государству.

3. По размеру неуплаченных в бюджет налогов и (или) сборов:

- в крупном размере по ст. 244, ч.ч. 1, 2 ст. 216, 245 УК;
- в особо крупном размере по ч.ч. 3 ст.ст. 216, 245 УК.

4. По форме преступления:

- уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей, которое в свою очередь, совершается путем:

а) непредставления налоговой декларации и иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РК о налогах и других обязательных платежах в бюджет является обязательным;

б) включения в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством РК о налогах и других обязательных платежах в бюджет является обязательным, заведомо искаженных данных;

в) сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей в бюджет.

г) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

5. По категории налогоплательщиков налоговые преступления делятся на преступления, связанные с нарушением налогового законодательства:

- по ст. 244 УК РК налогоплательщиком - физическим лицом, как индивидуальным предпринимателем и приравненным к нему, так и не занимающимся предпринимательской деятельностью;
- ст. 245 УК РК - налогоплательщиком – с организаций;
- ст. 216 УК РК - субъектом частного предпринимательства.

Исследование понятия и классификация уголовных налоговых правонарушений облегчает задачу разграничения с другими составами экономических уголовных правонарушений, упрощает работу по определению состава налоговых проступков и преступлений, позволяет осуществлять защиту прав и законных экономических интересов человека и гражданина, организаций, общества и государства на более качественном уровне.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1 Бейсенов Б.М. Уголовно-правовая и криминалистическая характеристика уклонения от уплаты налогов: автореф. дис. ... канд. юрид.наук. – Астана, 2007. - С. 7.

2 Кучеров И.И. Налоговые преступления: учеб.пос. – М.: Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 1997. - С. 58.

3 Верина Г.В. Дифференциация уголовной ответственности за преступления против собственности. - Саратов, 2003. - С. 109.

4 Чугаев А.П. Основы дифференциации и индивидуализации наказания: учеб. пос. - Краснодар, 1985. - С. 13.

5 Лесниевски-Костарева Т.А. Дифференциация уголовной ответственности. 2-е изд. - М., 2000. - С. 378.

6 Зрелов А.П., Краснов М.В. Налоговые преступления / под ред. К.К. Саркисова. - М., 2004.- С. 35.

7 Чернеева А.М. Классификация налоговых преступлений в Российской Федерации // Современные разновидности российской и мировой преступности: состояние, тенденции, возможности и перспективы противодействия: сборник научных трудов / под ред. Н.А. Лопашенко. - Саратов, 2005. - С. 461-463.

8 Уголовное право Республики Казахстан. Особенная часть / под ред. И.Ш. Борчашвили, М.М. Оразалиева. – Караганда, 2002. - Т.1. - С. 109.

9 Уголовное право Российской Федерации. Особенная часть / под общ. ред. Г.Н. Борзенкова и В.С. Комиссарова. - М., 1997. - С. 247-248.

10 Уголовное право России. Т. 2. Особенная часть / под ред. А.И. Игнатова и Ю.А. Красикова. - М., 1998. - С 227.

11 Волженкин Б.Н. Экономические преступления. – СПб., 1999. - С. 63-65.

12 Борчашвили И.Ш., Рахимжанова Г.К. Уголовное право Республики Казахстан. Особенная часть: учебно-методическое пособие. - Караганда, 1998. - 206 с.

REFERENCES

- 1 Bejsenov B.M. Uголовно-pravovaya i kriminalisticheskaya harakteristika ukloneniya ot uplaty nalogov: avtoref. dis. ... kand. jurid.nauk. – Astana, 2007. - S.7.
- 2 Kuchеров I.I. Nalogovye prestupleniya: ucheb.pos. – М.: Uchebno-konsul'tativnyj centr «YUrInfoR», 1997. - S. 58.
- 3 Verina G.V. Differenciaciya uголовnoj otvetstvennosti za prestupleniya protiv sobstvennosti. - Saratov, 2003. - S. 109.
- 4 Chugaev A.P. Osnovy differenciacii i individualizacii nakazaniya: ucheb. pos. - Krasnodar, 1985. - S. 13.
- 5 Lesnievski-Kostareva T.A. Differenciaciya uголовnoj otvetstvennosti. 2-e izd. - М., 2000. - S. 378.
- 6 Zrelov A.P., Krasnov M.V. Nalogovye prestupleniya / pod red. K.K. Sarkisova. - М., 2004. - S. 35.
- 7 Cherneeva A.M. Klassifikaciya nalogovyh prestuplenij v Rossijskoj Federacii // Sovremennye raznovidnosti rossijskoj i mirovoj prestupnosti: sostoyanie, tendencii, vozmozhnosti i perspektivy protivodejstviya: sbornik nauchnyh trudov / pod red. N.A. Lopashenko. - Saratov, 2005. - S. 461-463.
- 8 Uголовное pravo Respubliki Kazahstan. Osobennaya chast' / pod red. I.SH. Borchashvili, M.M. Orazalieva. – Karaganda, 2002. - T.1. - S. 109.
- 9 Uголовное pravo Rossijskoj Federacii. Osobennaya chast' / pod obshch. red. G.N. Borzenkova i B.C. Komisarova. - М., 1997. - S. 247-248.
- 10 Uголовное pravo Rossii. T. 2. Osobennaya chast' / pod red. A.I. Ignatova i YU.A. Krasikova. - М., 1998. - S 227.
- 11 Volzhenkin B.N. Ekonomicheskie prestupleniya. – SPb., 1999. - S. 63-65.
- 12 Borchashvili I.S., Rahimzhanova G.K. Uголовное pravo Respubliki Kazahstan. Osobennaya chast': uchebno-metodicheskoe posobie. - Karaganda, 1998. - 206 s.

АВТОР ТУРАЛЫ МӘЛІМЕТТЕР / СВЕДЕНИЯ ОБ АВТОРЕ / INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Бағдат Талғатұлы Сейітов - заң ғылымдарының магистрі, Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасы жанындағы Құқық қорғау органдары академиясының докторанты. Қосшы қ., Республика қ., 16. E-mail: bagsei@mail.ru.

Сейтов Бағдат Талғатович - магистр юридических наук, докторант Академии правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан. г. Косшы, ул. Республики, 16. E-mail: bagsei@mail.com.

Bagdat Seitov - master in Law, doctoral student of the Academy of Law Enforcement Agencies under the Prosecutor General's Office of the Republic of Kazakhstan. Kosshy, Republic street, 16. E-mail: bagsei@mail.ru.