

Академия правоохранительных органов
при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан

БИТАНОВ ЕРЛАН ЖАНҒАЗЫҰЛЫ

Проблемы выявления и расследования преступных действий
по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ,
оказания услуг, отгрузки товаров

Магистерский проект на соискание степени магистра национальной
безопасности и военного дела по образовательной программе 7М12301
«Правоохранительная деятельность» (профильное направление)

Научный руководитель:
заместитель директора Института
послевузовского образования
Академии правоохранительных органов
при Генеральной прокуратуре
Республики Казахстан,
Нугманов Рустем Рахимжанович,
кандидат юридических наук,
советник юстиции

г. Косши, 2023 г.

ТҮЙІНДЕМЕ

Диссертациялық магистрлік жобада жұмыстарды нақты орындамай, қызмет көрсетусіз, тауарларды жөнелтусіз шот-фактураны жазып беру бойынша қылмыстық құқық бұзушылықтарды анықтау және тергеу мәселелері зерделенді. Жоба кіріспеден, екі негізгі бөлімнен және олардың алты кіші бөлімінен, Пайдаланылған әдебиеттер тізімінен тұрады.

Диссертациялық зерттеу ҚР ҚК 216 және 245-баптары бойынша сотқа дейінгі тергеудің басталу проблемаларын зерделеуге, сондай-ақ шетелдік тәжірибенің тарихи аспектісі мен талдауын ескере отырып, оларды шешу бойынша ұсыныстар әзірленді.

РЕЗЮМЕ

В диссертационном магистерском проекте изучены проблемы выявления и расследования уголовных правонарушений по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров. Проект состоит из введения, двух основных разделов и шести входящих в них подразделов, списка использованной литературы.

Диссертационное исследование посвящено изучению проблем начала досудебного расследования по ст.216 и 245 УК РК, а также с учетом исторического аспекта и анализа зарубежного опыта, выработаны предложения по их решению.

SUMMARY

In the dissertation master's project, the problems of identifying and investigating criminal offenses by issuing an invoice without actually performing work, rendering services, and shipping goods were studied. The project consists of an introduction, two main sections and six subsections included in them, a list of references.

The dissertation research is devoted to the study of the problems of the beginning of pre-trial investigation under Articles 216 and 245 of the Criminal Code of the Republic of Kazakhstan, as well as taking into account the historical aspect and analysis of foreign experience, proposals for their solution have been developed.

СОКРАЩЕНИЯ И ОБОЗНАЧЕНИЯ

АО – Акционерное общество

БВУ - банк второго уровня

г. – год

ЕРДР - единый реестр досудебных расследований

ИНИС - интегрированная налоговая информационная система

ИП - индивидуальный предприниматель

ИС ЭСФ – информационная система электронный счет-фактура

КГД – Комитет государственных доходов

КПН-корпоративный подоходный налог

КУИ – книга учета информации

МРП – месячный расчетный показатель

НДС - налог на добавленную стоимость

ОГД – органы государственных доходов

ОПМ - оперативно-профилактическое мероприятие

ОРМ – оперативно-розыскные мероприятия

п. – пункт

РК - Республика Казахстан

СИО ПСО - система информационного обмена правоохранительных и специальных органов

СОНО - система обработки налоговой отчетности

СОРМ – специальные оперативно-розыскные мероприятия

ст. – статья

ТМЦЦ – товарно-материальные ценности

ТОО – товарищество с ограниченной ответственностью

ТРУ - товар, работы, услуги

УК – Уголовный кодекс

УПК – уголовно-процессуальный кодекс

УПК – Уголовно-процессуальный кодекс

ФНО - форма налоговой отчетности

ФСФ – фиктивная счет-фактура

ФХД – финансово-хозяйственная деятельность

ч. – часть

ЧППН - налогоплательщик, перерегистрация которого признана
недействительной

ЧРПН - налогоплательщик, регистрация которого признана
недействительной

ЧСПН – налогоплательщик, чья сделка признана недействительной

ЭЦП – электронная цифровая подпись

СОДЕРЖАНИЕ

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ	4
ВЕДЕНИЕ	7
1. ИСТОРИКО-ПРАВОВЫЕ И КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ РАССЛЕДОВАНИЯ ВЫПИСКИ СЧЕТОВ-ФАКТУР БЕЗ ФАКТИЧЕСКОГО ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ, ОКАЗАНИЯ УСЛУГ, ОТГРУЗКИ ТОВАРОВ	
1.1 Историко-правовой анализ развития законодательства, регламентирующего вопросы уголовной ответственности за лжепредпринимательство и выписку фиктивного счет-фактуры	15
1.2 Изучение опыта зарубежных государств по выявлению и расследованию преступлений данной категории	24
1.3 Правовая и криминалистическая характеристика выписки счетов- фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров	30
2. ОРГАНИЗАЦИОННО-ТАКТИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ РАССЛЕДОВАНИЯ ВЫПИСКИ СЧЕТОВ-ФАКТУР БЕЗ ФАКТИЧЕСКОГО ВЫПОЛНЕНИЯ РАБОТ, ОКАЗАНИЯ УСЛУГ, ОТГРУЗКИ ТОВАРОВ	
2.1 Основания для начала досудебного расследования и обстоятельства, подлежащие доказыванию по ст. 216 УК РК	50
2.2 Тактические особенности расследования выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров	64
2.3 Совершенствование законодательства и судебно-следственной практики при расследовании дел данной категории	70
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	78
СПИСОК ИСПОЛЬЗУЕМЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	80

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность проводимого исследования.

На сегодняшний день противодействие экономической преступности и теневой экономике является одним из важнейших направлений, как на международном уровне, так и для государств.

К примеру, преамбула Конвенции ООН против коррупции от 31 октября 2003 года провозглашает, что государства-участники «обеспокоены также связями между коррупцией и экономической преступностью, включая отмывание денежных средств, которое затрагивает общество и экономику всех стран, что незаконное приобретение личного состояния может нанести серьезный ущерб демократическим институтам, национальной экономике и правопорядку» [1].

Обеспечение экономической безопасности является одним из основных направлений деятельности государства, играющим ключевую роль в обеспечении интеграции Республики Казахстан в систему мировой экономики, ее конкурентоспособности и поддержании социального мира и стабильности в стране.

Глава государства К.К. Токаев в Послании народу Казахстана: «Единство народа и системные реформы – прочная основа процветания страны» от 1 сентября 2021 года сказал, что ключевая цель его работы в качестве Президента – это обеспечение благополучия народа и его инициативы направлены, прежде всего, на повышение благосостояния казахстанцев.

В Послании народу Казахстана: «Казахстан в новой реальности: время действий» от 1 сентября 2020 года, Глава государства подчеркнул, что экономика обязана работать на повышение благосостояния народа, а также о том, что коррупция подпитывается теневой экономикой [2].

Необходимым условием для достижения указанных целей является противодействие теневой экономике, выявление и расследование экономических преступлений, не только подрывающих экономику, но и в

целом представляющих угрозу национальной безопасности Республики Казахстан

Вопрос о необходимости усиления противодействия теневой экономике, ужесточения борьбы с выводом капиталов, ухода от уплаты налогов, поднимался Главой государства в Послании народу Казахстана: «Конструктивный общественный диалог – основа стабильности и процветания Казахстана» от 2 сентября 2019 года [3].

Решения поставленных задач требует совершенствования законодательства и практики его применения.

Концепция правовой политики Республики Казахстан до 2030 года, утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 15 октября 2021 года № 674 (далее – Концепция), является основой для разработки соответствующих документов Системы государственного планирования в области правовой политики государства, перспективных и ежегодных планов законопроектных работ Правительства Республики Казахстан, проектов нормативных правовых актов Республики Казахстан.

Пункты 4.2 и 4.10 Концепции ориентируют на объективную потребность совершенствования нормотворчества, без которой представляется сложным оказывать воздействие на политические, социальные, экономические, культурные и иные процессы в обществе, а также на совершенствование механизмов назначения наказания по уголовным правонарушениям, подчеркивая, что в основе лежат правовые средства регулирования репрессивных, восстановительных и превентивных мер.

В разделе 1 Концепции «Анализа текущей ситуации» сказано, что особое важное внимание следует обратить на проблему, связанную с безвозвратным выводом капитала из страны.

В разделе 5 Концепции «Основные направления развития правоохранительной и судебной систем и правозащитных институтов» отмечено, что уполномоченные государственные органы будут сфокусированы на усилении борьбы с «теневой» экономикой [4].

В целях снижения объемов теневой экономики государство принимает и реализует программы и планы, законы и подзаконные акты, совершенствует законодательство. На уполномоченные органы возложена обязанность по противодействию теневой экономике. Принят Закон «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем и финансированию терроризма».

Принимаются меры по реализации Комплексного плана по противодействию теневой экономике на 2021-2023 годы, а также в соответствии с государственной программой «Цифровой Казахстан», которая направлена на снижение теневой экономики до уровня сопоставимого с топ-30 странами мира.

Национальным банком, Министерством финансов, Министерством национальной экономики и другими государственными органами приняты множество подзаконных актов в сфере налогового администрирования. Введены электронные счета-фактуры, маркировка товаров, переход бизнеса на применение контрольно-кассовых машин, передающих сведения в онлайн-режиме; расширен перечень товаров обязательных для оприходования в модуле «Виртуальный склад» ИС «Электронные счета фактуры».

Внедрена ИС «Система управления рисками», использующая методы математического моделирования (BigData), расширен перечень маркируемых товаров в ИС «Маркировка», внедрены контрольные приборы учета на заводах производителей нефтепродуктов и АЗС (ИС «Система учета нефтепродуктов»); введено казначейского сопровождение участников государственных закупок и др.

ИС «Электронные счета-фактуры» позволяет отслеживать передвижение товаров до конечного потребителя, а модуль «Виртуальный склад» препятствует совершению бестоварных операций и выписке фиктивных счетов-фактур.

В соответствии с пунктом 9 статьи 25 Закона РК «О платежах и платежных системах» платежи по гражданско-правовым договорам, сумма

которой превышает 1000-кратный размер МРП между индивидуальными предпринимателями, состоящими на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, или юридическими лицами в пользу другого индивидуального предпринимателя, состоящего на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, или юридического лица осуществляются исключительно в безналичной форме.

Однако необходимо признать, что имеющиеся в настоящее время инструменты налогового администрирования являются недостаточными для борьбы с лжепредпринимательством при отсутствии соответствующих мер и санкций в Уголовном кодексе.

По оценкам экспертов «Global Financial Integrity» ежегодно из Казахстана выводится до 16 млрд. долларов США. Из этой суммы 45% приходится на страны со льготным налогообложением (офшоры - Виргинские, Каймановы острова, Нидерланды и др.) [5].

По данным Налогового комитета, после декриминализации в 2017 году статьи 215 Уголовного кодекса, количество поданных исков налоговыми органами о признании сделок недействительными увеличилось с 1308 до 1658 или на 22%, а в суммовом выражении данный показатель увеличился с 905,2 млрд. тенге до 5 840,7 млрд. тенге, т.е. в 6 раз [6].

Субъекты теневого бизнеса не соблюдают обязанность по учету налогообложения и уклоняются от уплаты налогов, что является одной из причин снижения эффективности реализации задач по противодействию теневой экономике. Кроме этого, им законом представлена возможность освобождения от ответственности в случае уплаты налоговой задолженности на добровольной основе.

В связи развитием рыночных отношений в стране и постоянным совершенствованием налогового законодательства и соответствия Налогового кодекса веяниям времени, уголовная ответственность по экономическим преступлениям, а в частности за бестоварную выписку счетов-фактур на

протяжении всего своего существования постоянно трансформировалась и видоизменялась.

Практика применения норм уголовного и уголовно-процессуального законодательства по категориям налоговых преступлений, как бланкетных статей, ответственность за которые предусмотрена за бестоварную выписку счетов-фактур и уклонение от уплаты налогов, постоянно должна соответствовать нормам налогового права и требованиям фискальных органов. Именно «интеграция» уголовного и налогового законодательства создает определенные проблемные вопросы в досудебном производстве по уголовным делам о налоговых преступлениях.

Нормативным постановлением Верховного Суда №3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» от 24 января 2020 года (далее - НП) не удалось развеять все спорные вопросы и исключить двоякое толкование закона органами уголовного преследования и судами.

По истечении более двух лет, после введения в законную силу вышеуказанного пленума (май 2020 года), практика применения налогового и уголовного законодательства службой экономических расследований созданы достаточно обоснованные судебные прецеденты, на основании которых осуществляется успешная борьба с негативным явлением – выпиской фиктивных счетов фактур.

Оценка современного состояния решаемой научной проблемы или практической задачи. Теоретической основой исследования послужили работы казахстанских и зарубежных ученых: Н.М. Абдирова, А.Н. Агыбаева, Е.О. Алауханова, Д.И. Аминова, Н.А. Байжанова, В.Б. Воженкина, Н.Ш. Жемпиисова, Е.И. Каиржанова, С.Е. Каиржановой, И.И. Рогова и других.

При этом отсутствуют исследования, затрагивающие проблемные вопросы расследования дел по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Цель и задачи магистерского проекта. Целью исследования является изучение отдельных аспектов противодействия экономическим преступлениям, выявление проблемных вопросов и разработка предложений по совершенствованию законодательства и судебно-следственной практики при расследовании дел данной категории.

Для реализации поставленной цели сформированы следующие задачи:

- провести историко-правовой анализ развития законодательства регламентирующего вопросы уголовной ответственности за лжепредпринимательство и выписку фиктивных счетов-фактур.

- изучить опыт зарубежных государств по выявлению и расследованию преступлений данной категории.

- проанализировать проблемные вопросы выявления и расследования преступлений данной категории.

- разработать предложения по совершенствованию законодательства и судебно-следственной практики при расследовании дел данной категории.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения, возникающие в сфере разработки и применения норм уголовного законодательства о борьбе с выпиской фиктивных счетов-фактур.

Предметом исследования являются уголовное и уголовно-процессуальное законодательство Республики Казахстан, источники международного права, материалы практической деятельности государственных органов, прокурорская, судебно-следственная практика, практика применения норм УК РК, научные публикации по исследуемым вопросам, статистические данные,

Методы и методологические основы проведения исследования. Исследование основано на общенаучном методе познания объективной действительности. Проведен анализ законодательной базы и государственных программных документов Казахстана и отдельных зарубежных стран; научной литературы по уголовному праву и процессу, сбор и анализ сведений государственной правовой статистики.

Обоснование научной новизны. Новизна исследования заключается в исследовании вопроса совершенствования противодействия уголовному правонарушению по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, а также разработка предложений по решению проблем выявления и расследования преступлений данной категории.

Практические рекомендации:

Принимая во внимание изложенное, предлагается внесение следующих изменений и дополнений, направленных на снижение уровня теневой экономики и борьбу с недобросовестными компаниями, что в целом позволит существенно сократить теневой оборот.

В частности, предлагается:

1) Диспозицию части первой статьи 216 УК РК изложить в следующей редакции: «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров в *крупном размере* с целью извлечения имущественной выгоды, *сопряженное с внесением лицом этих данных в налоговую декларацию*».

2) Для обеспечения возможности задержания и содержания под стражей за реализацию фиктивных документов предлагается внести изменения в часть 3 статьи 136 УПК РК (Основания для применения мер пресечения) изложив ее в следующей редакции:

«Статья 136. Основания для применения мер пресечения

3. К лицам, подозреваемым, обвиняемым в совершении преступлений в сфере экономической деятельности, кроме уголовных правонарушений, предусмотренных статьями **216**, 217, 218, 231, 234, 248 и 249 Уголовного кодекса Республики Казахстан, мера пресечения в виде содержания под стражей не применяется, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 4) и 5) части первой статьи 147 настоящего Кодекса».

Апробация и внедрение результатов. Выводы, рекомендации магистерского проекта направлены на совершенствование уголовного законодательства Республики Казахстан и повышения деятельности

правоохранительных органов по расследованию уголовных дел по фактам выписки фиктивных счета – фактур.

Основные выводы и предложения, содержащиеся в магистерском проекте, опубликованы в научной статье «Проблематика и сложившиеся коллизии при регистрации налоговых преступлений» // Материалы VI Международной научно-практической конференции, приуроченной к празднованию 100-летнего юбилея У.С. Сеитова «Развитие современной юридической науки: теория и практика» - Koshki: Law Enforcement Academy Under The Prosecutor General's Office Of The Republic Of Kazakhstan, 2023. – p. 598. – С.291-298.

1. Историко-правовые и криминалистические вопросы расследования выписки счет-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров

1.1 Историко-правовой анализ развития законодательства, регламентирующего вопросы уголовной ответственности за лжепредпринимательство и выписку фиктивного счет-фактуры

Законом Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования правоохранительной системы» от 3 июля 2017 года, статья 215 УК РК – «Лжепредпринимательство» декриминализована [7].

Уголовная ответственность за лжепредпринимательство впервые в Республике Казахстан введена лишь в 1993 году после приобретения независимости.

В Уголовном кодексе Казахской ССР была предусмотрена статья 165-1, которая предусматривала такой вид преступления, как «создание с целью извлечения нелегальных доходов или иной имущественной выгоды предприятий и других предпринимательских организаций без намерения осуществлять уставную деятельность лицом, к которому в течение года применялись меры административного взыскания за такое же нарушение».

Данная статья не предусматривала квалифицирующие признаки данного преступления.

16 июня 1997 года принят Уголовный кодекс независимого Казахстана, который предусматривал статью 192, устанавливающую уголовную ответственность за лжепредпринимательство. Согласно диспозиции статьи, в действующей на тот момент редакции, под лжепредпринимательством признавалось создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, имеющее целью получение кредитов, освобождение от налогов, извлечение иной

имущественной выгоды или прикрытие запрещенной деятельности, причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству.

Квалифицирующие признаки также предусмотрены не были.

В связи с развитием рыночных отношений, увеличением доходной части частных предпринимателей, выросло количество преступлений, направленных на уклонение от уплаты налогов, в том числе путем использования лжепредприятий. В указанный период возникло множество проблем практики применения данного вида статьи, что требовало срочного совершенствования уголовного законодательства.

В этой связи, 12 января 2009 года Верховный суд РК принял нормативное постановление № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве», в котором даны нормативные разъяснения в целях правильного и единообразного применения действующего законодательства о лжепредпринимательстве [8].

По истечению почти года, в статью 192 УК РК внесены существенные изменения. Диспозиция рассматриваемой нами статьи была представлена в новой редакции. Так, под лжепредпринимательством теперь признавалось создание субъекта частного предпринимательства либо приобретение акций (долей участия, паев) других юридических лиц, предоставляющее право определять их решения, а равно руководство им, без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, при условии, если все совершенные сделки преследуют противоправные цели и причинили крупный ущерб гражданину, организации или государству.

Статья дополнена рядом квалифицирующих признаков. Так, часть вторая предусматривала следующие признаки за совершение преступления: неоднократно; группой лиц по предварительному сговору; лицом, уполномоченным на выполнение государственных функций, либо приравненным к нему лицом, если они сопряжены с использованием им своего служебного положения.

За совершение преступления в составе организованной группы; преступным сообществом (преступной организацией), часть 3 ст.216 устанавливала более суровое наказание.

Вместе с тем, дано нормативное разъяснение, что к сделкам, преследующим противоправные цели, в настоящей статье и настоящего Кодекса относятся сделки, направленные на незаконное получение кредитов, уклонение от уплаты налогов, прикрытие запрещенной деятельности, незаконное получение доходов и (или) извлечение иной имущественной выгоды, а также содействие в совершении указанных действий.

Основным нововведением в диспозицию являлось слово «Все», которая перевела данную статью в разряд «нерабочих», так как лицам, занимающихся обналичиванием денежных средств достаточно было совершить одну единственную реальную сделку, чтобы отсутствовал состав преступления. После указанных изменений в практической деятельности сложилась ситуация, когда преступники, достоверно зная о необходимости доказывания всех сделок фиктивными, совершали отдельные действительные сделки и предъявляли правоохранительным органам договоры аренды помещений, оплату коммунальных услуг и т.д., что фактически уже исключало в их действиях, тот факт, что все сделки противоправны. Данная редакция была предложена НПП «Атамекен», которая преследовала цель защитить добросовестного предпринимателя, а фактически предоставили лазейку для противоправных действий.

Необходимо отметить, что УК РК рассматриваемым Законом дополнен статьей 192-1 «Совершение субъектом частного предпринимательства сделки (сделок) без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность». Диспозиция статьи предусматривала уголовную ответственность за совершение субъектом частного предпринимательства сделки (сделок) (в том числе путем использования счета-фактуры) без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, преследующей противоправные цели и причинившей

крупный ущерб гражданину, организации или государству без квалифицирующих признаков.

Одной из причин введения данной разновидности уголовной ответственности являлась защита отдельных предпринимателей, ставших жертвой (невольным участником) лжепредпринимательской деятельности.

В частности, когда предприятие на основании решения суда (приговора) признавалось лжепредприятием, то все сделки, совершенные от его имени, подлежали отмене, признанию недействительными. Соответственно, добросовестные предприниматели, которые в действительности не знали о преступных намерениях, вынуждены были оплачивать налоги и претерпевать негативные последствия.

По указанной причине на законодательном уровне было принято решение о введении уголовной ответственности за разовое совершение сделок без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Данные изменения являются, своего рода, исторической отправной точкой, зарождением уголовной ответственности за выписку счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Изменения также вносились законами РК от 18.01.2011 г. №393-IV и от 09.11.2011 г. №490-IV [9].

В УК РК от 3 июля 2014 года «лжепредпринимательство» определялось как «создание субъекта частного предпринимательства либо приобретение акций (долей участия, паев) других юридических лиц, предоставляющее право определять их решения, без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, в целях незаконного получения кредитов или освобождения от налогов, или сокрытия запрещенной деятельности, или извлечения иной имущественной выгоды, или в целях содействия совершению таких действий, а равно руководство им, если эти деяния причинили крупный ущерб гражданину, организации или государству».

Статья 215 Уголовного кодекса РК «Лжепредпринимательство» имела три части.

По части первой предусматривалась уголовная ответственность до двух тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок до двух лет, либо лишением свободы на тот же срок.

По части второй по квалифицирующим признакам неоднократно; группой лиц по предварительному сговору; лицом, уполномоченным на выполнение государственных функций, либо приравненным к нему лицом, либо должностным лицом, либо лицом, занимающим ответственную государственную должность, если они сопряжены с использованием им своего служебного положения; с использованием документов другого физического (юридического) лица без его согласия либо поддельных документов наказывалось штрафом в размере от трех тысяч до семи тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо ограничением свободы на срок от трех до семи лет, либо лишением свободы на тот же срок, с конфискацией имущества, а в случаях, предусмотренных пунктом 3), с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

По части третьей – деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные преступной группой или причинившие особо крупный ущерб наказывалось лишением свободы на срок от семи до десяти лет с конфискацией имущества, с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без такового. За лжепредпринимательство предусматривалось наказание до 10 лет лишения свободы с конфискацией имущества.

В соответствии с частью 1 статьи 216 УК, совершение субъектом частного предпринимательства действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с целью извлечения имущественной выгоды, причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству, - 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, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

В соответствии с частью 2 статьи 216 УК, те же деяния, совершенные по квалифицирующим признакам неоднократности, группой лиц по предварительному сговору, лицом, уполномоченным на выполнение государственных функций, либо приравненным к нему лицом, либо должностным лицом, либо лицом, занимающим ответственную государственную должность, если оно сопряжено с использованием им своего служебного положения наказывается штрафом в размере до пяти тысяч месячных расчетных показателей либо исправительными работами в том же размере, либо привлечением к общественным работам на срок до одной тысячи двухсот часов, либо ограничением свободы на срок до пяти лет, либо лишением свободы на тот же срок, с конфискацией имущества, а в случаях, предусмотренных пунктом 4), и с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью.

Деяния, предусмотренные частями первой или второй настоящей статьи, совершенные преступной группой или причинившие особо крупный ущерб по части 3 статьи 216 УК наказываются лишением свободы на срок до семи лет с конфискацией имущества, с пожизненным лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью или без такового.

Таким образом, в уголовном законодательстве существовали статьи 215, 216 УК РК, которые фактически были прототипом 192, 192-1 УК РК 1997 года.

При этом необходимо отметить, что диспозиция статьи 215 УК РК фактически охватывала диспозицию статьи 216 УК РК и в какой части ее дублировало.

Как следствие развилось много компаний, которые выписывали лжесчет фактуры, параллельно занимаясь низкодоходным бизнесом.

Следует отметить, что данный факт и послужил причиной декриминализации статьи 215 и исключению из УК РК понятия «лжепредпринимательства»

12 июля 2018 года **уголовная ответственность по статье 216 УК** была гуманизирована Законом Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования уголовного, уголовно-процессуального законодательства и деятельности правоохранительных и специальных государственных органов» следующим образом.

Часть 1 дополнена видом наказания - привлечение к общественным работам, при действующих – ограничение свободы и лишение свободы.

Из части 2 исключены такие квалифицирующие признаки, как совершение правонарушения на сумму свыше десяти тысяч МРП (подпункт 3) и путем использования лжепредпринимательства (подпункт 5). Кроме того, **в части 2** размер штрафа уменьшен до 5 тысяч МРП (было с 3 до 7 тысяч), сроки ограничения свободы также уменьшены до 5 лет (было с 3 до 7 лет), сроки наказания в виде лишения свободы снижены до 5 лет (было с 3 до 7 лет), а также дополнена видом наказания – привлечение к общественным работам.

По части 3 санкция за совершенное правонарушение в виде лишения свободы от 7 до 10 лет снижена на срок - до 7 лет [10].

Данные изменения говорят не только об исключении нижних санкционных порогов при назначении наказаний, но и снижении сроков наказаний в целом.

Инициатива НПП Атамекен преследовала гуманные цели развития для бизнеса, но этим воспользовались недобросовестные предприниматели.

Считаем, что данный вид преступления несет реальную угрозу экономической безопасности, и смягчение санкции по 216 УК РК не повлечет поддержку малого и среднего бизнеса.

По указанной причине, необходимо изучить статью 244 УК РК.

Согласно статье 244 УК, 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, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере 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, либо ограничением свободы на срок до трех лет, либо лишением свободы на тот же срок.

Статья 244 УК до принятия Закона от 3 июля 2017 года № 84- имела другую конструкцию, состояла из 2 частей, по первой части ответственность наступала за 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, по второй части за те же деяния, но совершенные с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

В действующей редакции статьи 244 часть 2 была исключена и квалифицирующий признак «с использованием счета фактуры без фактического выполнения работы, оказания услуг, отгрузки товаров» охватывается диспозицией части 1 статьи 244 УК.

В прежней редакции данной статьи отсутствовала ответственность в виде **привлечения к общественным работам, в действующую внесена, что можно считать также актом, направленным на гуманизацию.**

Группа ученых Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан Министерства юстиции РК при проведении в 2020 году анализа на предмет эффективности Уголовного кодекса Республики Казахстан отметила, что уголовная норма статьи 215 Уголовного кодекса, обеспечивающая пресечение лжепредпринимательства была декриминализована ошибочно, отметив, что «далеко не всегда изменения и дополнения в Уголовный кодекс были направленными на достижение определенных положительных результатов. Например, **следует признать ошибочной декриминализацию лжепредпринимательства.** Негативные последствия декриминализации такого преступления, как лжепредпринимательство, очевидны. Исключение уголовной ответственности за указанное преступление привело к увеличению числа лжепредприятий, которые используются для разного рода махинации, в т.ч. для хищений бюджетных средств» [11].

Данные выводы ученых корреспондируются с официальной статистикой по уголовным и административным делам, а также судебной.

Полностью соглашаясь с учеными в этом вопросе, считаем, что назрела необходимость и целесообразность разработки и введения уголовно-правовых механизмов по противодействию лжепредпринимательству, путем исключения суммы ущерба, исключения субъекта частного предпринимательства в качестве субъекта правонарушения по статье 216 УК, Кроме того, предусмотреть возможность содержания под стражей лиц, за реализацию фиктивных документов.

1.2 Изучение опыта зарубежных государств по выявлению и расследованию преступлений данной категории

Обращение к зарубежному опыту позволяет изучить как положительные примеры, так и посредством сравнительного анализа выявить недостатки национальной правовой системы.

Ответственность за лжепредпринимательство в Уголовном кодексе Российской Федерации именуется как фальсификация единого государственного реестра юридических лиц, реестра владельцев ценных бумаг или системы депозитарного учета.

Объективная сторона выражена в представлении заведомо ложных документов для государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Часть вторая предусматривает внесение в реестр владельцев ценных бумаг, в систему депозитарного учета заведомо недостоверных сведений путем неправомерного доступа к реестру владельцев ценных бумаг, к системе депозитарного учета.

Статья 173.1 УК РФ устанавливает наказание за незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица через подставных лиц, а также представление для государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, данных, повлекшее внесение сведений о подставных лицах.

В качестве квалифицирующих признаков определены совершение преступления лицом с использованием своего служебного положения и группой лиц по предварительному сговору.

Подставным лицом признается лицо, которое является учредителем (участником) или органом управления юридического лица и путем введения в заблуждение либо без ведома которых были внесены данные о них в единый государственный реестр юридических лиц, а также лицо, которое является

органом управления, у которых отсутствует цель управления юридическим лицом.

Незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица, в соответствии со статьей 173.2 также признается преступлением. Объективная сторона выражена в предоставлении документа, удостоверяющего личность, или выдача доверенности, если эти действия совершены для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведений о подставном лице, а также приобретение документа, удостоверяющего личность, или использование персональных данных, полученных незаконным путем, если эти деяния совершены для внесения в единый государственный реестр юридических лиц сведений о подставном лице.

Под приобретением документа, удостоверяющего личность, понимается его получение на возмездной или безвозмездной основе, присвоение найденного или похищенного документа, удостоверяющего личность, а также завладение им путем обмана или злоупотребления доверием.

Таким образом, УК РФ предусматривает уголовную ответственность за лжепредпринимательство, т.е. за незаконную регистрацию юридического лица или индивидуального предпринимателя. Вместе с тем, ответственность за выписку счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг и поставки товара, отсутствует [12].

Отчасти рассмотренные новшества России не приемлемы к нам в условиях развития цифровизации, исключения бюрократических барьеров для МСБ, привлечения инвестиций и улучшений **инвестиционного** климата.

Так, в соответствии с Приказом и.о. Министра юстиции Республики Казахстан от 29 мая 2020 года № 66 «Об утверждении правил оказания государственных услуг в сфере государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» в Казахстане предприятия регистрируются онлайн, при наличии электронной цифровой подписи.

Статья 313-1 Уголовного кодекса **Франции** предусматривает ответственность за мошенничество, под которым понимается акт обмана физического или юридического лица путем использования вымышленного имени или фиктивной дееспособности, злоупотребления подлинной дееспособностью или посредством незаконных действий, направленных на то, чтобы таким образом заставить такое лицо, в ущерб себе или в ущерб третьей стороне, передать денежные средства, ценности или любое имущество для предоставления услуги или согласия на действие, влекущее за собой обязательство или его исполнение.

Мошенничество наказывается лишением свободы на пять лет и штрафом в размере 375 000 евро. [13].

Такая конструкция диспозиции статьи 313-1 Уголовного кодекса Франции позволяет охватить любые мошеннические действия, в том числе и лжепредпринимательство. В связи с чем, во Франции не стали выделять в отдельный состав деяния, которые именовались бы как «лжепредпринимательство».

Уголовный кодекс **Швеции** содержит аналогичную трактовку мошенничества: «Статья 248. 1. Совершают мошенничество те лица, которые с целью наживы, используя обман, достаточный для возникновения заблуждения у другого лица, побуждает его совершить действия по распоряжению имуществом во вред ему самому или другим лицам. 2. Также признаются виновными в мошенничестве те лица, которые с целью наживы, манипулируя информацией или используя другую подобную уловку, достигают действия неправомерной передачи наличного имущества во вред третьим лицам».

Уголовный кодекс **Швейцарии** также содержит аналогичную норму. Статья 146 гласит, что мошенничество имеет место в том случае, если любое лицо, которое с целью получения незаконной выгоды для себя или другого лица умышленно обманывает другое лицо с помощью ложных сведений или сокрытия истины, или умышленно усиливает ошибочное мнение и таким образом заставляя это лицо действовать в ущерб своим или чужим

финансовым интересам, несет ответственность к лишению свободы на срок до пяти лет или к денежному штрафу.

Если правонарушитель действует ради коммерческой выгоды, он подлежит наказанию в виде лишения свободы на срок до десяти лет или денежному штрафу в размере не менее 90 ежедневных штрафных единиц.

Мошенничество в ущерб родственнику или члену семьи преследуется по закону только по жалобе [14].

В Уголовном кодексе Федеративной Республики **Германия** в трех статьях содержится описание деяний, по признакам схожим с лжепредпринимательством как у нас:

Статья 263 - любое лицо, которое с намерением получить незаконную денежную выгоду для себя или третьей стороны наносит ущерб имуществу другого лица путем создания или поддержания ошибки под ложным предлогом или искажения или сокрытия истинных фактов, наказывается тюремным заключением на срок до пяти лет или штрафом.

Квалифицированными составами являются:

1. в сфере коммерческой деятельности или в качестве члена банды, целью которой является продолжение совершения подделки документов или мошенничества,
2. причиняет крупный финансовый ущерб или действует с намерением подвергнуть риску финансовых потерь большое количество лиц в результате продолжающегося совершения мошенничества,
3. ставит другого человека в затруднительное финансовое положение,
4. злоупотребляет своими полномочиями или положением государственного должностного лица или европейского должностного лица или
5. делает вид, что страховой случай произошел после того, как они или другое лицо подожгли объект, представляющий значительную ценность, или уничтожили его, полностью или частично, путем поджога, или вызвали затопление или посадку судна на мель.

Статья 265b признает преступлением мошенничество при кредитовании.

Так, кто бы то ни было, если в связи с заявлением о предоставлении кредита или о продлении срока действия кредита или об изменении условий кредита для бизнеса или предприятия или для ведения фиктивного бизнеса или предприятия:

а) представляет неверную или неполную документацию, в частности балансовые отчеты, отчеты о прибылях и убытках, сводные данные об активах и пассивах или отчеты об оценке; или

б) предоставляет неверные или неполные сведения в письменной форме о финансовых обстоятельствах, которые благоприятны для заемщика и имеют отношение к принятию решения по такой заявке, к бизнесу или предприимчивости или

2. не предоставляет предприятию информацию в заявке о каком-либо ухудшении финансовых обстоятельств, представленных в документации или заявлениях, которые имеют отношение к принятию решения по такой заявке.

Коммерческими предприятиями, независимо от их назначения, являются те, которые по своему характеру и размеру требуют должным образом организованной деятельности с применением соответствующих коммерческих обычаев, правил и стандартов.

Кредиты – это ссуды наличными всех видов, акцептные кредиты, приобретение для оплаты или отсрочки денежных требований, дисконтирование векселей и чеков, а также принятие поручительств, гарантий и других поручительствующих обязательств.

Так признается преступлением предоставление следующих сведений о фирме или несуществующем предприятии, или несуществующей фирме:

1. о хозяйственных отношениях а) предоставляет неверные или неполные документы, особенно балансы, расчеты прибыли и убытков, баланс имущественного состояния или заключения или б) подает в письменном виде неправильные и неполные данные, которые являются выгодными для лица, берущего кредит, или значимыми для принятия решения по такому заявлению, или 2. не сообщает при подаче документов об изложенных в документации или

данных о таких ухудшениях хозяйственных отношений, которые являются значимыми для принятия решения по заявлению, наказывается лишением свободы на срок до трех лет или денежным штрафом.

Статья 266 признает преступлением использование и злоупотребление доверием. Тот, кто злоупотребляет полномочиями, предоставленными ему законом, путем совершения полномочий или законной сделки по распоряжению активами другого лица или заключению обязательных соглашений для другого, или тот, кто нарушает свою обязанность защищать денежные интересы другого лица, которые возложены на него в силу закона, путем совершения полномочий, юридическая сделка или фидуциарные отношения и тем самым отрицательно сказываются на лице, за денежные интересы которого они отвечали, влекут за собой наказание в виде тюремного заключения на срок до пяти лет или штрафа [15].

Приведенный анализ уголовного законодательства ряда зарубежных стран показывает, что Уголовные кодексы большинства стран дальнего зарубежья не содержат состава правонарушения по выписке счет-фактур без фактического выполнения работ.

Смежные или аналогичные действия охватываются составами других правонарушений, таких как мошенничество.

1.3 Правовая и криминалистическая характеристика выписки счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров

В соответствии со статистическими данными Агентства Республики Казахстан по финансовому мониторингу в период с 2020 по 2022 годы по статьям 216 и 245 Уголовного кодекса РК было завершено расследование 1 336 дел, что составляет 63,3% от общего числа дел данной категории, находившихся в производстве (2 098 дел).

По статье 216 Уголовного кодекса РК в производстве находилось 1 736 уголовных дел (669 дел в 2020 году, 592 дела в 2021 году и 475 дел в 2022 году). Было завершено 1 144 дела, что составляет 65,8% от общего числа дел (376 дел в 2020 году, 426 дел в 2021 году и 342 дела в 2022 году).

По статье 245 Уголовного кодекса РК в производстве находилось 362 уголовных дела (166 дел в 2020 году, 130 дел в 2021 году и 66 дел в 2022 году). Было завершено 192 дела, что составляет 53% от общего числа дел (77 дел в 2020 году, 71 дело в 2021 году и 44 дела в 2022 году).

Стремительное снижение возмещения ущерба по данным статьям также привлекло внимание. Общий ущерб составил 61,5 млрд тенге (21,8 млрд тенге в 2020 году, 29,4 млрд тенге в 2021 году и 10,3 млрд тенге в 2022 году). Однако только 32 млрд тенге (52% от общего ущерба) было возмещено (14,8 млрд тенге в 2020 году, 14 млрд тенге в 2021 году и 3,2 млрд тенге в 2022 году).

Особое внимание стоит обратить на то, что в 2021-2023 годах ни одно дело по статье 245 Уголовного кодекса РК не было начато по инициативе самого ДЭР.

Резкий рост прекращений в 2022 году произошел после еще одного указания ГП №1у1215 от 02.09.2022 года об исключении регистрации материалов в Единый реестр досудебных расследований (далее - ЕРДР) по заключениям специалистов правоохранительных органов, содержащих формальные (неподтвержденные) признаки о наличии ущерба, а также

результатам проверок (ревизий) уполномоченных органов, не прошедших все этапы обжалований.

В то же время, п.29 НП ВС «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» указывает, что в рамках начатого досудебного расследования в соответствии с ч.2 ст. 122 УПК орган уголовного преследования вправе инициировать налоговую проверку лица, в адрес которых выписаны фиктивные счета-фактуры, привлечь специалиста либо назначить судебно-экономическую экспертизу.

В самом письме ГП указано о необходимости регистрации в ЕРДР в отношении каждого подконтрольного поставщика для получения предписания. В нем же говорится о том, что для согласования налоговой проверки в отношении субъекта предпринимательства (контрагента) необходимо наличие уголовного дела в отношении него по ст.245 УК, которое не может быть зарегистрировано без вступившего в законную силу акта налоговой проверки.

Привлекая к ответственности по ст.216 УК, их контрагенты остаются безнаказанными за неисполнение обязательств по уплате налогов, в силу внесенных 04.09.2021 года поправок в статью 3 УК - определяющий размер ущерба по ст.245 УК только на основании акта налоговых проверок (т.е. определение порогового значения, необходимое для начала досудебного расследования в порядке ст.179 УПК).

Справочно: статья 3 УК: пункт 38) крупный ущерб по ст.245 - сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая 50 000 МРП, начисленных по результатам налоговой проверки; пункт 3) особо крупный ущерб - сумма превышающая 75 000 МРП начисленных по результатам налоговой проверки

В свою очередь, органами госдоходов в связи с мораторием, налоговые проверки практически не проводятся, каких-либо ведомственных нормативных актов о порядке регистрации и начале налоговых проверок по поступившим материалам КУИ не имеется.

Статьей 145 Налогового кодекса РК (далее - НК) назначение налоговых проверок по материалам КУИ не предусмотрено. В то же время в соответствии с подпунктом 3) пункта 3 данной статьи внеплановая налоговая проверка может быть назначена в рамках УПК (т.е. в ходе досудебного расследования) [16].

По проводимым налоговыми органами проверкам (ограниченных 3-х летними сроками) добавляются длительные процедуры их оспаривания в вышестоящем налоговом органе, далее в судах. В случае уплаты налоговой задолженности до начала досудебного расследования, это исключает возможность принять меры уголовного характера.

В результате, из всей этой схемы от ответственности уводятся основные уклонисты, находящиеся сверху по «пирамиде», и работа по ст.245 УК сводится практически к нулю.

К примеру, по окончанным в 2022 году 86 делам (на 342 эпизода) по ст.216 УК общее количество контрагентов «уклонистов» (по выделенным и направленным в органы госдоходов 82 материалам КУИ) составило 943 предприятия, из них пороговая сумма для привлечения к уголовной ответственности по ст.245 УК превышает по 18 компаниям (общая сумма составляет 6,3 млрд тенге).

Согласно сведениям КГД МФ сумма ущерба по указанным 943 предприятиям превышает 36 млрд тенге, из которых по 540 предприятиям ущерб в 24,4 млрд тенге не подлежит доначислению, так как сроки 3-х летней исковой давности прошли (ст.48 НК).

К начислению подлежит сумма в 11,8 млрд тенге по 403 предприятиям, из них материалы по 125 компаниям на 7,3 млрд тенге находятся на рассмотрении налогового органа (не доначислено). По 278 (из 403) предприятиям-контрагентам (в рамках выделенных материалов из 26 УД на 104 эпизода) подлежит к начислению - 4,5 млрд, из которых налоговым органом в доход государства возмещено (путем налогового администрирования (сторнирования)) - 2,6 млрд тенге по 208 компаниям, по оставшимся 70

предприятиям с суммой 1,9 млрд ожидаются приговора (для принятия мер налогового администрирования согласно ст. 264 м 403 НК).

При этом, ни по одному материалу, направленному в налоговый орган результаты налоговых проверок в СЭР не поступили, ввиду отсутствия оснований для их назначения (ст. 145 НК).

По этой же причине, в настоящее время по находящимся в производстве 34 делам по ст.216 УК с установленным ущербом в 7,8 млрд тенге, по которым в отношении 80 контрагентов-уклонистов (превышена пороговая сумма) налоговые проверки не назначались в виду отсутствия в отношении них досудебных расследований, а материалы не регистрировались в ЕРДР по ст.245 УК из-за отсутствия актов налоговых проверок (материалы в налоговые органы не направлялись).

Таким образом, на практике возникла безвыходная ситуация (замкнутый круг) при расследовании уголовных дел по статье 216 УК в отношении контрагентов-поставщиков (лжепредпринимателей).

Согласно указанию ГП (от 08.01.21 г.) налоговая проверка в отношении предприятия-уклониста не назначается, а сама регистрация в ЕРДР по статье 245 УК невозможна без наличия акта проверки в силу положений статьи 3 УК. Кроме этого, имеются ряд других проблем по расследуемым уголовным делам по ст.216 УК, несмотря на наличия единых правоприменительных законов и нормативных постановлении Республики Казахстан.

В этой связи территориальными департаментами и областными прокуратурами используется разные подходы к регистрации, расследованию и изучению преступлении данной категории, что уводит от ответственности виновных лиц и повышает коррупционные риски.

К примеру, уголовные дела по ст.216 УК регистрируются исключительно при наличии суммы ущерба по взаиморасчетам с одним контрагентом свыше 20 000 МРП.

При таком подходе рисковые компании с миллиардными оборотами, дробящие суммы, выпадают из орбиты уголовного преследования. В то же

время, предприятия с меньшим оборотом, но имеющие взаиморасчеты с одним контрагентом на сумму ущерба свыше 20 000 МРП, привлекаются к уголовной ответственности.

Учитывая изложенное, предлагается выработать единую практику регистрации, расследования и изучений уголовных правонарушений по ст. 216 УК.

Кроме того, анализ показал, что по 644 делам номинальный директор не имеет никакого отношения к предприятию; по 233 делам – номинальный директор знал, что на него будет зарегистрировано предприятие, подписывал все учредительные документы, в том числе, счета-фактуры, работы не выполнял, к финансово-хозяйственной деятельности предприятия отношения не имеет; по 17 делам – директор лично зарегистрировал на свое имя предприятие, деятельность не осуществлял, имеется доверенность на третьих лиц на управление предприятия. По 100 делам – директор лично зарегистрировал на свое имя предприятие, утверждает, что вел финансово-хозяйственную деятельность предприятия.

В соответствии с новыми редакциями статей 244 и 245 УК, лица, виновные в совершении данных правонарушений освобождаются от уголовной ответственности в случае добровольной уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленных законодательством РК.

В ГК указаны основания недействительности сделок, содержания которых не соответствуют требованиям законодательства Республики Казахстан.

В соответствии с частью 1 статьи 158 ГК, сделка, содержание которой не соответствует требованиям законодательства, а также сделка, совершенная с целью, заведомо противоречащей основам правопорядка, является оспоримой и может быть признана судом недействительной.

Согласно части 2 статьи 158 ГК, сделка, направленная на достижение преступной цели, противоправность которой установлена приговором (постановлением) суда, ничтожна.

Следовательно, все действия по выписке фиктивного счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров являются незаконными, такая сделка между сторонами является недействительной и не влечет правовых последствий.

В соответствии с частью 1 статьи 140 Налогового кодекса, налоговые проверки осуществляются в форме комплексной, тематической, встречной проверки, хронометражного обследования.

Согласно пункту 4 этой же статьи, в случае выявления по результатам камерального контроля нарушений по действию (действиям) **по выписке счета-фактуры**, совершение которого (которых) признано судом осуществленным (осуществленными) без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, налоговые органы не вправе осуществлять тематические проверки по данному вопросу до:

- направления налогоплательщику (налоговому агенту) уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля;
- истечения срока по исполнению уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, установленного пунктом 5 статьи 115 настоящего Кодекса.

В соответствии с подпунктами 3), 3-1) и 22) части 1 статьи 142 Налогового кодекса, тематической проверкой является проверка, проводимая налоговым органом в отношении налогоплательщика (налогового агента), по вопросам:

- определения налогового обязательства по действию (действиям) по выписке счета-фактуры, совершение которого (которых) признано судом осуществленным (осуществленными) без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

- определения налогового обязательства по взаиморасчетам с налогоплательщиком (налогоплательщиками), в отношении которого (которых) проводится досудебное расследование по факту совершения действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

- соблюдения порядка выписки счетов-фактур в электронной форме.

В соответствии с пунктом 1 статьи 145 Налогового кодекса, налоговые проверки подразделяются на 2 вида:

1) налоговые проверки, проводимые по особому порядку на основе оценки степени риска;

2) внеплановые налоговые проверки.

Согласно подпункту 10) части 3 этой же статьи, по вопросам определения налогового обязательства по действию (действиям) по выписке счета-фактуры, совершение которого (которых) признано судом осуществленным (осуществленными) без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров может проводиться внеплановая проверка.

По завершении налоговой проверки в случае выявления нарушений налогоплательщику направляется уведомление (п.1 ст.159 Налоговый кодекс).

В соответствии с подпунктом 4) пунктом 10 данной статьи, если при проведении внеплановой налоговой проверки, за один и тот же налоговый период по одному и тому же вопросу налоговым органом выявлен факт совершения налогоплательщиком нарушения налогового законодательства, которое не было выявлено при проведении любой из предыдущих налоговых проверок, в отношении налогоплательщика за такое нарушение производство по делу об административном правонарушении не может быть начато, а начатое подлежит прекращению, такое правило не распространяется на нарушения налогового законодательства, выявленные в части действия (действий) по выписке счета-фактуры, совершенного (совершенных) с субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, после вступления в законную силу приговора

или постановления суда, если налоговым органом сведения о таком (таких) действии (действиях) впервые получены после завершения любой из предыдущих налоговых проверок налогового периода, в котором совершено (совершены) такое (такие) действие (действия).

Законом РК «О внесении изменений и дополнений в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс) и Закон Республики Казахстан «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» от 20 декабря 2021 года №85-VII Налоговый кодекс дополнен статьей 176-1 (прослеживаемость оборота товаров, ввезенных на таможенную территорию Евразийского экономического союза) [17].

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» от 24 января 2020 года №3 (далее – НП ВС), как часть действующего права, разъясняет отдельные положения правоприменительной практики.

Исследуемый нами состав преступления, предусмотренного ст. 216 УК РК входит в главу 8 УК «Уголовные правонарушения в сфере экономической деятельности». Согласно принятому в науке уголовного права подходу, исходя из расположения состава, вопрос об объекте выписки счета-фактур можно решить следующим образом.

Общий объект — совокупность всех охраняемых уголовным законом общественных отношений. Перечень всех правоотношений содержится в названиях разделов Особенной части кодекса. Общий объект терпит ущерб в случае совершения каждого конкретного преступления, в т. ч. И рассматриваемого нами.

Родовой объект – это объект группы однородных преступлений, часть общего объекта. Исходя из структуры нового УК, родовым объектом являются общественные отношения, на которые посягают преступления, нормы об ответственности за совершение которых помещены в единый раздел.

По представлению законодателя, родовым объектом преступлений, составы которых описаны в Главе 8 УК, являются общественные отношения в сфере экономики.

В работах, посвященных анализу современного уголовного законодательства, родовой объект преступлений в сфере экономики определяется «совокупность производственных (экономических) отношений по поводу производства, обмена, распределения и потребления материальных благ. Нам представляется правильным придерживаться именно такого взгляда на отношения в сфере экономики, поскольку экономика представляет собой сложный объект охраны, складывающийся, в конечном счете, из отношений по производству, обмену, распределению, потреблению материальных благ.

Непосредственный объект – это объект отдельного конкретного преступления, часть видового объекта. Большинство правоведов рассматривают непосредственный объект как конкретное общественное отношение, страдающее в результате совершения преступления.

Выписка счетов-фактур нарушает отношения по порядку осуществления предпринимательской деятельности, отношения, обеспечивающие надежность хозяйственного оборота, правила поведения организации на рынке, установленный порядок налогообложения.

Состав выписки счетов-фактур материальный и включает последствия в виде крупного ущерба гражданину, организации и государству. Последствия являются результатом деятельности фиктивных счетов-фактур, о характере которой можно судить, исходя из целей субъективной стороны состава. Деятельность при выписке состоит в незаконном получении кредитов, освобождении от уплаты налогов, извлечении иной имущественной выгоды или прикрытии совершаемых преступлений. Сам по себе факт, следуя логике законодателя, не приводит к указанным в составе последствиям и является только первым этапом, за которым следует противоправная деятельность организации, приводящая к ущербу. Однако, с данным положением мы не согласны.

В данной статье действие первого этапа необходимо рассматривать как оконченный состав преступления, где преступные действия уже достигли своей цели по выписки ФСФ, до наступления преступных последствий.

Ущербом, как разъясняет НП ВС, причиненным в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, является сумма налога и других обязательных платежей, от уплаты которых уклонился контрагент, или сумма кредита, дохода, похищенных средств, имущественной выгоды. При этом, сумма неуплаченных налогов и других обязательных платежей определяется на основании совокупности доказательств, в том числе актом налоговой проверки, заключением специалиста (эксперта) и другими доказательствами (п.18).

В соответствии со статьей 216 УК ответственность субъекта частного предпринимательства за выписку фиктивных счет-фактур наступает, если эти действия причинили крупный ущерб.

Как показывает практика, организаторы данных правонарушений как правило не имеют к ним прямого отношения, регистрируя предприятия на подставных лиц. Суды же должны удостовериться в причинении крупного ущерба для вынесения обвинительного приговора, а для установления данного факта необходимо, когда фиктивные счета-фактуры будут включены контрагентом в налоговую декларацию, будет установлен ущерб в ходе налоговых проверок и привлечены к ответственности реальные предприниматели и только потом ставить вопрос об ответственности «обнальщиков».

Парадокс заключается в том, что в период проведения досудебного расследования лица, выписывающие фиктивные счета-фактуры, считаются добросовестными предпринимателями и в отношении них не может быть применена мера пресечения в виде заключения под стражу.

Такой ситуацией успешно пользуются организаторы преступных группировок.

Более того, сам факт выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров уже нарушает установленные налоговым законодательством требования к порядку выписки счетов-фактур. Данные нарушения содержат признаки административного правонарушения, предусмотренного ст.280 КоАП РК выписка фиктивного счета-фактуры. Фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный плательщиком, не состоящим на регистрационном учете по налогу на добавленную стоимость, а равно лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму налога на добавленную стоимость.

Для указанных целей отсутствует необходимость наступления общественно опасных последствий, т.к. сам факт совершения действий уже посягает на общественные отношения в сфере налогообложения.

В связи с чем, необходимо **из диспозиции статьи 216 УК исключить понятие «ущерб», что позволит привлекать к ответственности лиц, занимающихся выпиской фиктивной счет-фактуры, независимо от последствий в виде причинения ущерба.**

Анализ правоприменительной практики показал, что действия по выписке фиктивных счетов-фактур (далее – ФСФ) совершаются с целью уклонения от уплаты налогов, где потерпевшим от указанных действий является только государство. При этом, по единичным фактам, ущерб может причиняться и гражданам, и организациям, однако указанные действия в подавляющем большинстве, охватываются составом 190 – мошенничество либо являются гражданско-правовыми отношениями. По указанной причине видится целесообразным исключение из диспозиции понятие ущерба.

Для разграничения уголовного правонарушения от административного предлагается установить размер суммы, указанной в счет-фактуре.

Замена крупного ущерба на крупный размер позволит уйти от материального состава к формальному. То есть в действующей редакции ущерб причиняется в результате действий контрагента-покупателя, уклоняющегося от

уплаты налогов, путем внесения в декларацию недостоверных сведений, тогда как субъект по 216, который совершил все действия, указанные в ст. 216, состав будет зависеть от действий совершенно другого лица, что противоречит принципу неотвратимости наказания. И, главное, все проблемные вопросы по наличию налоговых проверок, сроку давности проведения проверок и т.д. отпадают. Таким образом, полагаем, действие ст. 216 УК РК будет независимо от ст.245 УК РК, что существенно повысит эффективность противодействия данному виду преступления.

Вместе с тем предлагается диспозицию дополнить словами «сопряженное с внесением этих данных в налоговую декларацию», так как фактически это является завершением преступных действий, целью преступника. Данные действия полностью охватываются составом преступления и умыслом субъекта подготовить возможность контрагенту-покупателю уклониться от уплаты налогов. Кроме того, указанное новшество позволит огородить добросовестных предпринимателей, которые по различным объективным причинам не смогли оказать работы и услуги, либо поставить товар.

В действующей редакции ст.216 УК РК крупным и особо крупным ущербом, причиненный организации или государству составляют 20 000 и 50 000 МРП соответственно.

Вместе с тем, в ст.245 УК РК крупным и особо крупным ущербом, т.е. суммой не поступивших платежей в бюджет являются 50 000 и 75 000 МРП.

В результате возникает дисбаланс в суммах ущерба - окончанным составом ст.216 УК РК является выписка счет-фактуры, которое повлекло причинение крупного ущерба на сумму 20 000 МРП. Учитывая, что большинство преступлений данной категории совершается для уклонения от уплаты налогов, то указанной суммы недостаточно для окончанного состава по ст.245 УК РК, где ущерб составляет 50 000 МРП. Иными словами, при определении ущерба в виде неуплаты НДС и КПП в сумме 50 000 МРП необходимо выписать счет-фактуру на более чем на 150 000 МРП. Однако,

возбуждение дела по ст.216 УК РК не всегда образует состав ст.245 УК РК, хотя целью имеет именно уклонение от уплаты налогов.

Если в действующей редакции крупный и особо крупный ущербы составляют 20 000 и 50 000 МРП соответственно, нами предлагается установить по ст.216 УК РК крупный размер в сумме 75 000 МРП, особо крупный 150 000 МРП, что практически будет совпадать с ущербом по налоговым уголовным правонарушениям в действующей редакции.

Имеется и другая проблема, она состоит в том, что правоохранительные органы в рамках уголовного законодательства устраняют лишь последствия теневой экономики и коррупции путем привлечения лиц к уголовной ответственности.

Мировой опыт подсказывает, что количественный критерий успешного решения задачи противодействия развитию теневой экономики соответствует 5-10% ВВП страны, причем лишь силовыми методами этот уровень не достичь.

Как следует из СМИ, Агентство РК по финансовому мониторингу призывает аудиторов не скрывать выявленные теневые схемы, отмечая, что лишь малая часть аудиторских организаций направляет им сообщения о пороговых и подозрительных операциях, поставив под сомнение добросовестность казахстанских аудиторских организаций.

Аудиторские организации проверяют финансовую деятельность клиентов для выявления пробелов в их работе, консультируют по вопросам налогообложения, учётной политики предприятия и могут своевременно обнаружить признаки теневых схем - уклонение от налогообложения, хищение бюджетных средств, незаконный вывод денежных средств и перевод в офшоры.

При этом, аудиторские организации включены в перечень субъектов финансового мониторинга и на них распространяются все требования Закона РК «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» (ст.3 п.1 п.п.8 Закона) [18].

Одной из составляющих теневого оборота является совершение сделок с фирмами «однодневками» для ухода от уплаты налогов.

Как показывает практика, для уклонения от уплаты налогов в бюджет используются фиктивные счета-фактуры, в то же время имеет место использование их для незаконного предпринимательства, хищения денежных средств, экономической контрабанды и вывода средств за границу.

Основной объем выписки фиктивных счетов-фактур приходится на фирмы «однодневки» (неблагонадежные организации).

К примеру, в Карагандинской области изобличена деятельность организованной преступной группы, которая через компании - однодневки занималась незаконной деятельностью по выписке фиктивных счетов-фактур без фактического выполнения работ и поставки товаров. В ходе досудебного расследования были установлены 16 причастных лиц, которые беспрепятственно снимали деньги в сумме по 50 и более миллионов тенге со счетов подконтрольных фирм в банках второго уровня. Общий оборот от преступной деятельности 30 фиктивных компаний-однодневок превысил 22 млрд. тенге, в результате чего ущерб государству от неуплаты налогов составил более 7 млрд. тенге [19].

В этой же области, уже другая организованная преступная группа обналачила 78 млрд. тенге, занимаясь незаконной деятельностью по выписке фиктивных счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг и отгрузки товаров. Делалось это с целью уклонения от налогов, что привело к непоступлению в бюджет налогов на десятки миллиардов тенге [20].

В городе Шымкенте выявлена фальсификация финансовых документов на крупную сумму. Члены организованной преступной группы выписывали недобросовестным налогоплательщикам фиктивные счета-фактуры. В результате бюджет города недополучил 1 млрд. 243 млн. тенге в виде неуплаченных налогов [21].

В городе Алматы преступная группа из семи человек занималась незаконным обналичиванием денег.

Установлено, что они с 2018 по 2020 год оказывали коммерческим организациям услуги по уклонению от уплаты налогов через подконтрольные им коммерческие компании на общую сумму более 3 млрд тенге.

Приговором суда признаны виновными по ст. 216 ч. 3 УК РК и осуждены к различным срокам лишения свободы от 3 до 4,8 лет [22].

Преступная группа в составе трех лиц в городе Алматы за период с 2017 по 2019 годы оказывала коммерческим организациям услуги по уклонению от уплаты налогов путем выписки фиктивных счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг и отгрузки товара через подотчетные им семь коммерческих компаний на общую сумму более 6 миллиардов тенге.

Приговором Турксибского районного суда города Алматы все трое признаны виновными по статьям 28 части 3, 29 части 5, 216 части 3 УК «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг и отгрузки товара». Им назначено наказание в виде лишения свободы сроком от 2,6 до 3 лет с лишением права занимать руководящие должности в сфере экономической деятельности сроком на 10 лет [23].

Жительница Восточно-Казахстанской области в период с 2017 по 2019 годы оказывала коммерческим организациям услуги по уклонению от уплаты налогов путем выписки фиктивных счет-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг и отгрузки товара через подотчетные ей две коммерческие компании. Созданные ею лжепредприятия не имели штата работников, имущества, складских помещений и производственно-технических баз и с момента создания ТОО предпринимательской деятельностью не занимались, а в налоговых отчетностях предприятия показывали недостоверные и искаженные данные. В результате незаконных действий государству причинен ущерб на сумму 247 млн. тенге в виде неуплаченных налогов. Приговором суда №2 г.Усть-Каменогорска она признана виновной по ст. 216 ч.3 и ст.28 ч.3 УК РК и назначено наказание в виде лишения свободы сроком на три года [24].

Департамент экономических расследований по Восточно-Казахстанской области сообщает, что почти 11 млрд. тенге обналичила преступная группа.

«В ходе следствия установлено, что группа лиц из 6 человек в период с 2014 по 2018 год создала 30 обнальных фирм, через которые осуществлялась незаконная деятельность на территории области. Фирмы не имели ни штата работников, ни имущества, ни складских помещений и производственно-технической базы, по месту регистрации не находились. Номинальные руководители финансово-хозяйственной деятельностью не занимались. У фирм отсутствовали бухгалтерский учет и налоговая отчетность. Фактически предприятия использовались для незаконной выписки бестоварных счетов-фактур, накладных, договоров для ТОО «Рич Ресурс», ТОО «Тумар ВКО», ТОО «Вос-Торг 1» для уклонения последних от уплаты налогов».

Общая сумма ущерба, причиненная государству, составила 10,8 млрд тенге. Приговором суда члены группы осуждены к различным срокам лишения свободы [25].

Данные криминальные события охватываются последними годами и приведены выборочно в качестве примеров.

Объективная сторона уголовного правонарушения, предусмотренного частью первой статьи 216 УК выражается в совершении действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с целью извлечения имущественной выгоды, причинивших крупный ущерб гражданину, организации или государству.

НП ВС разъясняет при рассмотрении уголовных дел должно быть доказано, что субъектом частного предпринимательства выписка счета-фактуры была осуществлена без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров. При этом суд обязан исследовать доказательства, свидетельствующие о наличии у субъекта частного предпринимательства соответствующих активов, зданий, транспортных средств на праве собственности либо на правах аренды и иных основаниях, материальных и трудовых ресурсов, без которых невозможно выполнить работы и оказать

услуги. В случае если субъектом частного предпринимательства оказаны услуги путем привлечения подрядчика, исследованию и оценке подлежат доказательства, подтверждающие оказание таких услуг непосредственным исполнителем. Если предметом сделки является товар, то следует исследовать документы, подтверждающие его производство или приобретение у третьих лиц, в том числе осуществление оплаты за приобретение и реализацию товара. Предметом исследования и оценки могут выступать документы, подтверждающие транспортные расходы по отгрузке товара (п.13).

Действующая редакция исследования, НП ВС разъясняет, что субъектом уголовного правонарушения, предусмотренного статьей 216 УК, являются субъекты частного предпринимательства, к которым относятся граждане, кандасы, нерезиденты, лица без гражданства, осуществляющие предпринимательскую деятельность, а также лица, выполняющие управленческие функции в негосударственных коммерческих юридических лицах (п.14).

Вместе с тем, наличие специального субъекта уголовного правонарушения (частного предпринимателя) не позволяет привлечь к ответственности лицо, организовавшее преступление и одновременно являющееся его исполнителем и формально не связанное в договорных отношениях в обнальной компанией.

Учитывая, что НП ВС (п.14, 2 абзац) не содержит в себе решение данной проблемы предлагается исключить специального субъекта в данной статье.

Одной из проблем квалификации и доказывания рассматриваемого уголовного правонарушения является наличие актов налоговой проверки.

В период с лета 2014 года по декабрь 2017 года гр. К и другие создали организованную группу в целях совершения одного или нескольких преступлений, в указанный период совершили действия по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг с целью извлечения имущественной выгоды, совершенные преступной группой, причинившие государству крупный и особо крупный ущерб, неоднократно, а

также совершили пособничество в уклонении от уплаты налогов с юридического лица, причинившее крупный и особо крупный ущерб государству, с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров в группе лиц по предварительному сговору.

Приговором Октябрьского районного суда города Караганды от 29 апреля 2019 года все лица оправданы, уголовное производств прекращено в связи с отсутствием состава правонарушения.

В качестве доводов суд указал следующее.

Так, в подп.4 п.12 Правил приема и регистрации заявления, сообщения или рапорта об уголовных правонарушениях, а также ведения Единого реестра досудебных расследований (далее Правила), утвержденных приказом Генерального Прокурора Республики Казахстан от 19 сентября 2014 года №89 (по состоянию на 23 сентября 2016 года), прямо указано, что не подлежат регистрации в ЕРДР заявления и сообщения о нарушениях в сфере налогового законодательства без приложения акта налоговой проверки, заключения (справки) специалиста или сведения, заключения, справки органов налоговой службы, в выводах которого содержатся достаточные данные, указывающие на наличие признаков уголовного правонарушения [26].

Здесь следует отметить, что в Правилах прямо предусмотрен запрет на регистрацию заявлений, сообщений или рапорта об уголовном правонарушении в сфере налогового законодательства без приложения документов, подтверждающих наличие признаков уголовного правонарушения.

Однако, согласно п.4 ст.638 Налогового кодекса для проведения налоговой проверки по вопросу определения налогового обязательства по действию (действиям) по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров либо для доначисления суммы налогов, подлежащих взысканию в доход государства, необходим вступивший в законную силу судебный акт, в том числе приговор суда.

Кроме того, результаты налоговой проверки обязательным доказательством, имеющим фактическое значение по уголовному делу, не являются. Орган досудебного расследования в целях установления фактических данных, имеющих значение для правильного разрешения уголовного дела, в порядке ст.80 УПК привлек к участию в деле специалистов, а также в рамках главы 35 УПК назначил и провел соответствующие экспертизы, результаты которых приобщил к материалам уголовного дела. Следовательно, проведение по уголовному делу налоговой проверки является необязательным, а результаты проверки не могут служить прямым доказательством виновности лица, обвиняемого в совершении уголовно-наказуемого деяния, и предрешать исход уголовного дела.

Таким образом, ни налоговое, ни уголовное законодательство не содержат императивной нормы, предусматривающей процедуру обязательного проведения налоговых проверок в рамках досудебного расследования.

Следовательно, акт налоговой проверки не может являться прямым доказательством совершенного уголовного правонарушения, тем более, предрешать результаты уголовного дела, не имеет заранее установленной силы. Указанное свидетельствует о том, что выводы суда в части необходимости проведения налоговой проверки являются не состоятельными.

Более того, Генеральной прокуратурой установлен запрет на проведение проверок, в свете внесенных изменений в Налоговый кодекс (245 – сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая семьдесят пять тысяч месячных расчетных показателей за проверенный период, при условии, что сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет, начисленных по результатам налоговой проверки за один календарный год), что создает невыполнимые для органов досудебного расследования условия. Так, суд требует проведение проверок, а органы прокуратуры не разрешают.

Судом также указано, что привлеченные к участию в производстве по уголовному делу специалисты - эксперт Управления налогового аудита Департамента налогового контроля, проводивший специальное налоговое

исследование, об уголовной ответственности не предупрежден; эксперт – следователь криминалистического Управления Департамента досудебного расследования КГД МФ РК и другие являются заинтересованными лицами, поскольку все они являются сотрудниками.

Так, в соответствии с ч.2 ст.80 УПК в качестве специалиста для проведения исследования и дачи заключения может быть привлечен сотрудник уполномоченного подразделения правоохранительного или специального государственного органа Республики Казахстан. Привлеченные к участию в производстве по уголовному делу специалисты были предупреждены об уголовной ответственности за дачу заведомо ложных сведений при производстве исследования, о чем в документах процессуальных действий имеются соответствующие подписи привлеченных специалистов о разъяснении прав и правовых последствий. В связи с чем, нет оснований подвергать сомнению выводы специалистов.

По результатам проведенного анализа предлагается следующая редакция статьи 216 УК РК: «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров в крупном размере с целью извлечения имущественной выгоды, сопряженное с внесением лицом этих данных в налоговую декларацию.»

Вносимая редакция изменений может помочь решить все вышеуказанные проблемы и повысить эффективность противодействия данному виду уголовного правонарушения.

2. Организационно-тактические особенности расследования выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров

2.1 Основания для начала досудебного расследования и обстоятельства, подлежащие доказыванию по ст. 216 УК РК

Статья 180 УПК РК предусматривает исчерпывающий перечень поводов к началу досудебного расследования:

1) заявление физического лица либо сообщение должностного лица государственного органа или лица, выполняющего управленческие функции в организации, об уголовном правонарушении либо безвестном исчезновении лица;

2) явка с повинной;

3) сообщения в средствах массовой информации;

4) рапорт должностного лица органа уголовного преследования о подготавливаемом, совершаемом или совершенном уголовном правонарушении [27, с.293].

Единственными достаточными основаниями для начала досудебного расследования по статьям 244, 245 УК является вступивший в законную силу акт налоговой проверки. (прошедший апелляцию в КГД и срок судебного обжалования).

По налоговым уголовным правонарушениям, согласно п. 12 приказа Генерального Прокурора РК от 19.09.2014 года №89 «Об утверждении Правил приема и регистрации заявления, сообщения или рапорта об уголовных правонарушениях, а также ведения Единого реестра досудебных расследований», досудебное расследование не может быть начато в случае:

- отсутствия акта налоговой проверки, а также заключения (справки) специалиста или сведения, заключения, справки налоговой службы, в выводах которых содержатся достаточные данные, указывающие на наличие признаков уголовного правонарушения.

- досудебного и судебного обжалования, по которому не вынесено решение вышестоящего органа;

- полного погашения налогоплательщиком (налоговым агентом) начисленных по результатам налоговой проверки сумм налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, а также пени, по результатам принятого решения вышестоящим органом при досудебном обжаловании или решения суда – при судебном обжаловании, за исключением случаев, когда начисления произведены по фиктивным сделкам, то есть сделкам без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, либо 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 [28].

При доначислениях контрагентам, связанных с использованием фиктивных счетов-фактур, состав преступления в уклонении от уплаты налогов очевиден и по мотиву его совершения понятен, и должен доказываться в ходе досудебного расследования, при этом вопрос оснований к регистрации материалов в ЕРДР остается спорным. Вместе с тем, в ходе досудебного расследования должен доказываться и размер ущерба, что является обязательным элементом [29, с.131].

Так, 8 января 2021 года Генеральная прокуратура запретила согласование налоговых проверок в рамках дел по ст. 216 УК РК при отсутствии досудебных расследований в отношении самих контрагентов по ст.245 УК. При этом, сумму ущерба по делам о выписке фиктивных счетов-фактур в виде неуплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет контрагентами (причиненного в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров) определять на основании заключений специалистов (п.18 НП ВС от 24.01.2020г.).

По мнению данного ведомства, назначение налоговых проверок в отношении контрагентов, как ранее нами отмечено, возможно лишь при наличии начатого досудебного расследования по данному факту. Данный довод обоснован тем, что согласно ст.122 ч.2 УПК орган, ведущий уголовный процесс, **вправе по находящемуся в его производстве уголовному делу** требовать производство ревизий, проверок от уполномоченных органов и должностных лиц. Из смысла которого следует, что назначение проверок органов контроля и надзора, а также последующая их регистрация по основаниям, предусмотренным УПК, должны осуществляться по материалам, зарегистрированным в ЕРДР и только при наличии требования (поручения) о производстве проверки, согласованного с прокурором.

Вместе с тем, органы следствия в рамках дел о выписке фиктивных счетов-фактур одной компании назначают налоговые проверки по деятельности других предпринимателей (контрагентов) без регистрации в отношении них уголовных дел по уклонению от уплаты налогов.

Однако после внесения в ноябре 2022 года изменений регистрация досудебного расследования по налоговым правонарушениям без акта налоговой проверки, в которой сумма доначисления не превышает 10 % представляется невозможным. Таким образом, на сегодняшний день складывается ситуация, в которой следственные органы не могут назначить налоговые проверки в отношении контрагентов, уклоняющихся от уплаты налогов, и регистрировать материалы в отсутствие актов налоговой проверки на основании заключений специалистов, справок налоговых органов, заключений экспертов и др.

При этом, согласно ст.179 ч.1 п.1 УПК запрещено начинать расследование при отсутствии акта уполномоченного органа, подтверждающего наличие ущерба, в т.ч. о нарушениях в налоговой сфере [30].

В случае обнаружения признаков такого преступления, орган следствия обязан без регистрации в ЕРДР направлять материал в налоговый орган для проведения проверки и дачи заключения (ч.5 ст.181 УПК). По их мнению, органы уголовного преследования не принимают во внимание требования п.18

Нормативного постановления Верховного Суда (от 24 января 2020 года №3), что ущерб, причиненный в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, от уплаты которых уклонился контрагент, определяется помимо акта налоговой проверки, заключением специалиста.

При этом, порядок истребования заключений специалистов органов налоговой службы предусмотрен ст.ст.80,120,122 УПК.

В этой связи прокурорами предложено прекратить практику согласования налоговых проверок в отношении субъектов бизнеса, при отсутствии в отношении них зарегистрированных в ЕРДР досудебных расследований по фактам уклонения от уплаты налогов; сумму ущерба в виде неуплаченных налогов и других обязательных платежей в бюджет контрагентами, причиненного в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, определять на основании заключений специалистов (п.18 НП ВС от 24.01.2020г.).

Однако, посмеем не согласиться с данными доводами по следующим причинам.

Так, решения о назначении налоговых проверок в рамках уголовных дел по выписке фиктивных счетов-фактур полностью соответствуют требованиям УПК и п.п. 17, 18 Нормативного постановления Верховного Суда №3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» (далее – НП ВС).

Принимая во внимание, что сумма ущерба по ст. 216 УК РК образуется от суммы уклонения от уплаты налогов контрагентами, у органа досудебного расследования была исключена возможность доказывать вину подозреваемого по 216 УК РК и соответственно возможность регистрации досудебного расследования по ст. 245 УК РК на основании акта налоговой проверки. Конечно, при этом нарушается принцип неотвратимости наказания.

Заключения (справки) специалиста либо налоговой службы не могут

являться основаниями для регистрации ЕРДР. В п.38 ст. 3 УК внесены изменения Законом РК от 2 июля 2021 года «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам усиления борьбы с рейдерством, защиты предпринимательской деятельности от незаконного вмешательства государственных органов и должностных лиц и усиления мер, препятствующих нелегальному обороту драгоценных металлов», согласно которому крупным ущербом в ст.245 УК РК признается сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая пятьдесят тысяч месячных расчетных показателей за проверенный период, при условии, что сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет, начисленных по результатам налоговой проверки за один календарный год из проверяемого периода, превышает десять процентов от суммы всех налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных налогоплательщиком за этот календарный год.

При этом, до начала досудебного расследования, указанные документы подлежат тщательному изучению на предмет исключения фактов доначисления налогов ввиду технических ошибок бухгалтеров, т.е. исключая преступный умысел на уклонение от уплаты налога (к примеру трансфертное ценообразование).

Таким образом, на сегодняшний день складывается ситуация, в которой следственные органы не могут назначить налоговые проверки в отношении контрагентов, уклоняющихся от уплаты налогов, и регистрировать материалы в отсутствие актов налоговой проверки на основании заключений специалистов, справок налоговых органов, заключений экспертов и др.

Аналогичная проблема имеется и в правоприменительной практике борьбы с налоговыми преступлениями в Российской Федерации, когда уголовное преследование лиц за совершение уклонений от уплаты налогов осуществляется лишь при наличии вступившего в законную силу решения налогового органа (п. 3 ст. 108 НК РФ). Возбуждение уголовных дел данной категории на основании исключительно материалов проверок, полученных в

соответствии с Федеральным законом «Об оперативно-розыскной деятельности», признается необоснованным. Такое увязывание возбуждения уголовного дела, то есть формирование уголовно-процессуальных отношений с фактом вступления в законную силу решения административного налогового органа уже само по себе, по мнению российских ученых, создает конфликты на этапе выявления налоговых преступлений и возбуждения уголовного дела [31, с.105].

Некоторыми учеными предлагается состав преступления, предусмотренного ст.216 УК РК перевести из ряда материального в формальный, исключить понятия «ущерб» и «субъект частного предпринимательства», что на их взгляд, 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 [32, с.35].

Как отмечают зарубежные ученые, в Республике Беларусь, одним из способов уклонения от уплаты налогов, также является использование подложных документов, предоставленных владельцами лжеструктур [33, с.112].

Заслуживает детального изучения опыт Беларуси в противодействии использованию «подставных» компаний и счетов «подставных» физических лиц. В целях предотвращения использования лжепредпринимательских структур (подставных компаний) в схемах уклонения от уплаты налогов органами финансовых расследований Комитета госконтроля (ПФР Беларуси) и налоговыми органами проводятся проверки контрагентов, установленных лжеструктур в целях доначисления и взыскания налоговых платежей, не уплаченных в бюджет посредством «подставных» компаний.

В случаях доказывания умысла на совершение сделок с указанными структурами, вследствие которых не уплачено налогов в крупном размере, в отношении должностных лиц субъектов хозяйствования реального сектора

экономики возбуждаются уголовные дела по статье 243 УК (Уклонение от уплаты налогов, сборов) и проводятся проверки по статье 235 УК (Легализация («отмывание») средств, полученных преступным путем).

В целях повышения эффективности описанных мер дополнительно был разработан и принят Указ Президента Республики Беларусь от 26 июля 2012 г. № 332 «О некоторых мерах по совершенствованию контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь», в который включены нормы, предусматривающие право назначения контролирующими органами внеплановых проверок организаций и индивидуальных предпринимателей, в том числе сразу после их регистрации, при наличии информации, свидетельствующей о совершении сделок с лицами, в деятельности которых установлены признаки лжепредпринимательства [34].

Кроме того, в соответствии с Указом Президента Республики Беларусь от 23.10.2012г. №488 «О некоторых мерах по предупреждению незаконной минимизации сумм налоговых обязательств» (далее – Указ) в республике с 01.01.2013г. создан реестр коммерческих организаций и индивидуальных предпринимателей с повышенным риском совершения правонарушений в экономической сфере (далее – реестр), который является открытым и общедоступным (размещен на официальном сайте Министерства по налогам и сборам) [35].

В названном Указе определены критерии, по которым субъекты включаются в реестр. В целом критерии разработаны с учетом имеющихся типологий деятельности лжеструктур с целью обеспечения оперативного включения последних в данный реестр.

Также Указом четко определен порядок налогообложения при осуществлении операций с использованием первичных учетных документов, не имеющими юридической силы, в том числе по сделкам с «подставными» компаниями.

Контролирующими органами самостоятельно принимаются решения о признании первичных учетных документов, не имеющими юридической силы,

в случае наличия у них и (или) представления правоохранительными органами доказательств, опровергающих факт совершения отраженной в нем хозяйственной операции.

Кроме того, данный реестр позволил добросовестному субъекту хозяйствования еще на стадии решения о целесообразности заключения сделки получить сведения о репутации возможного контрагента, а в целях профилактики использования лжепредпринимательских структур недобросовестными субъектами через Указ и средства массовой информации разъяснено о последствиях совершения сделок с «подставными» компаниями [36, с.33-34].

Аналогичный список неблагонадежных компаний внедрен и в Казахстане. Так, согласно пункту 1 статьи 127 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) в Республике Казахстан налоговые органы публикуют в средствах массовой информации список налогоплательщиков, в том числе индивидуальных предпринимателей, лиц, занимающихся частной практикой, имеющих налоговую задолженность более 10-кратного размера месячного расчетного показателя (МРП), установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года не погашенную в течение четырех месяцев со дня ее возникновения.

В списки неблагонадежных налогоплательщиков также включены следующие категории налогоплательщиков:

- признанные лжепредприятиями;
- отсутствующие по юридическому адресу;
- признанные банкротами;
- признанные бездействующими;
- регистрация которых признана недействительной;
- реорганизованные с нарушением норм Налогового кодекса.

Данный список в целях повышения эффективности налогового администрирования также размещен на интернет-ресурсе Комитета государственных доходов [37].

Зачастую поводами к началу досудебного расследования по статье 216 УК являются рапорта должностных лиц органов уголовного преследования, составленные на основании проведенных оперативно-розыскных мероприятий. При этом для регистрации материалов в ЕРДР по статье 216 УК оперативные подразделения должны предоставить:

1. Схему совершения уголовного правонарушения;
2. Аналитический отчет «Пирамида» по поставщикам и покупателям предприятия, осуществляющим выписку фиктивных счетов-фактур, по всем сделкам с установлением количества контрагентов-покупателей и поставщиков, с определением суммы уклонения от уплаты налога контрагентами, в т.ч. совокупную сумму ущерба, причиненного действиями самого неблагонадежного предприятия.

3. Количество контрагентов, уклонившихся от уплаты налогов на сумму свыше 50 000 МРП и 75 000 МРП, а также имевших взаимоотношения с бюджетом по ОПМ «Казына»;

4. С использованием базы ИНИС установить регистрационные сведения предприятия, осуществляющего выписку фиктивных счетов-фактур и его контрагентов-покупателей и поставщиков, с указанием:

- юридических адресов предприятий;
- банковских счетов;
- сведений об учредителях, руководителях, бухгалтерах или лиц, ответственных за ведение бухгалтерского учета и сдачу ФНО.

5. Дополнительные сведения, получаемые с информационных баз СОНО, СИОПСО. (об учредителях, руководителях и иных лицах (местожительство, наличие судимости, привлечение к административной ответственности и другие компрометирующие материалы);

- являются ли проверяемые предприятия действующими (на предмет

установления фактов реорганизации, ликвидации и банкротства);

- наличие сведений о налоговых проверках и их результатах;
- сведений, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия (наличие движимого (специальной грузовой или иной техники) и недвижимого имущества, пенсионных, социальных отчислений, лицензий либо разрешений на определенный вид деятельности и т.д.);

б. Сведения о нанесенном ущербе, основанном на заключении, справке или акте специалиста налогового органа.

При этом, следует руководствоваться положениями приказа Генерального Прокурора РК №89, согласно которому не подлежат регистрации в ЕРДР заявления и сообщения применительно к налоговым преступлениям в следующих случаях:

- в которых отсутствуют сведения о нарушениях действующего законодательства, об ущербе;
- по которым имеется налоговый или гражданско-правовой спор, рассматриваемый в соответствии с действующим законодательством РК;
- о нарушениях в сфере налогового законодательства без приложения акта налоговой проверки.

а также в случаях:

- судебного обжалования до вынесения решения вышестоящего органа в случаях досудебного обжалования и решения суда при судебном обжаловании;
- полного погашения налогоплательщиком начисленных по результатам налоговой проверки сумм налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, по результатам принятого решения вышестоящим органом при досудебном обжаловании или решения суда – при судебном обжаловании, за исключением случаев, когда начисления произведены по фиктивным сделкам, то есть сделкам, без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, либо непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения

[38].

Эффективность расследования, а равно раскрытия преступлений данной категории, находится в прямой зависимости от методов планирования, выдвижения следственной версии, а также комбинации и тактики следственных действий.

Необходимо отметить, что в ходе расследования подлежит определить время и место совершения действий по выписке ФСФ. Установление данных обстоятельств должно проходить через каждый допрос, осмотр, обыск, выемку, в том числе и негласные следственные действия, а также должно являться предметом исследования и анализа полученных фактических данных.

Немаловажным является установление способа и механизмов совершения преступления. Данные обстоятельства подлежат доказыванию путем установления: мест и способов изготовления орудий преступлений (обстоятельства создания и получения печати, учредительных документов, создание субъекта предпринимательства (регистрация в государственных органах), вовлечение ИП или ТОО, в том числе путем приобретение долей в уставном капитале, получение ЭЦП для сдачи налоговой отчетности, привлечение лиц со специальным познаниями и навыками, имеющими коммуникационные способности и обширный круг заинтересованных лиц); причастных лиц и их ролей; процесса информирования предпринимательского сообщества, получения заявок, формирования данных подлежащих занесению в счета-фактуры; мест и порядка сдачи ЭСФ; конспиративных мер, способа поддержания связи и иерархии между участниками, мер по противодействию изобличения разработанной схемы, в том числе по сокрытию следов преступления; порядка документооборота с контрагентами-покупателями; установления процента вознаграждения, порядка распределения преступного дохода и способов его легализации в разрезе каждого участника.

Исходя из положений ст.113 УПК РК и п.13 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об

уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» по делам данной категории обстоятельствам, подлежащим установлению, относятся следующее:

- субъектом частного предпринимательства выписка счета-фактуры осуществлена без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

- о наличии у субъекта частного предпринимательства соответствующих активов, зданий, транспортных средств на праве собственности, либо на правах аренды и иных основаниях, материальных и трудовых ресурсов, без которых невозможно выполнить работы и оказать услуги.

- если услуги оказаны с привлечением подрядчика, исследованию и оценке подлежит документация, подтверждающая оказание таких услуг непосредственным исполнителем.

- если предметом сделки является товар, то следует исследовать документы, подтверждающие его производство или приобретение у третьих лиц, в т.ч. осуществление оплаты за приобретение и реализацию товара. Предметом исследования и оценки могут выступать документы, подтверждающие транспортные расходы по отгрузке товара.

Эти преступления характеризуются тем, что их основные элементы связаны с содержанием нормативных актов, регулирующих налоговые и правовые отношения. Поэтому во многом определяются способ совершения этих преступлений, следовой образ, отраженный в налоговых и бухгалтерских документах, круг субъектов этих преступлений, место и время их совершения и т.д.

Структурные элементы криминалистики налоговых преступлений существенно отличаются по своему содержанию от других видов экономической преступности, что обуславливает различия в методике расследования налоговых преступлений и иных экономических деяний. Наиболее важной криминалистической информацией является конкретный объект преступления, способы и механизмы совершения преступления,

характер и слеодоотображение, обстановка совершения преступления и данные преступника.

Одним из источников этой информации является информация, содержащаяся в нормативных актах, регулирующих установление, исчисление, уплату и размер налогов.

Эти преступления характеризуются тем, что они фактически являются средством совершения других преступлений (предикатов), таких как уклонение от уплаты налогов (статья 245 УК РК), хищение государственных средств (статьи 189-190 УК РК) и незаконная торговля нефтью и нефтепродуктами (статья 197 УК РК).

Анализ уголовных дел показывает два часто применяемых преступниками способа выписки ФСФ:

1. Обналичивания путем перечисления контрагентом-покупателем средств на счет контрагента-поставщика для последующего инкассирования (псевдо-бизнес). Данный способ является наиболее распространенным. В этом случае поставщик снимает деньги в финансовом учреждении и "возвращает" их другому покупателю. В этом случае поставщик удерживает часть суммы как преступный доход от совершенного преступления. Анализ правоприменительной практики показывает, что эта сумма составляет от 3-10% от суммы выписанных ФСФ. В то же время целью "клиентов" псевдопредпринимателя является снятие и обналичивание денежных средств (активов) и одновременно увеличение затратной части предприятия

Предикатным преступлением в этих обстоятельствах может быть преступления, предусмотренные статьями 189 и 190 УК - вывод денег и дача/получение "откатов", или статьей 245 УК - вывод активов крупными налогоплательщиками и операционными компаниями.

2. Выписывать ФСФ без фактического перечисления средств на счет контрагента-поставщика. Основной целью второго способа является уклонение от уплаты налогов, то есть увеличение собственной расходной части поставщика-закупщика с целью снижения налогового бремени (ст. 245 УК РК)

или легализации предпринимательской деятельности (ст. 197 УК РК). В данном случае поставщик (псевдопредприниматель) получает вознаграждение от других покупателей за сам факт выдачи ФСФ. Анализ уголовных дел данной категории показывает, что преступный доход поставщика составляет в среднем от 0,1 до 3% от суммы выданного ФСФ, большая часть которого перечисляется наличными другим покупателем.

В ходе камерального контроля налоговые службы сверяют суммы ЭСФ и движение денежных средств по банков счетам, в том числе на установленные пунктом 9 статьи 25 Закона РК «О платежах и платежных системах» требование к платежам по сделке, сумма которой превышает тысячекратный размер месячного расчетного показателя, только в безналичном порядке [39].

Имущественная выгода заключается в получении вознаграждения в виде денег в процентном соотношении от суммы выписанной счет-фактуры.

Таким образом, преступный доход поставщика по ст.216 УК состоит в извлечении имущественной выгоды от выписки ФСФ т.е. получения определенного процента от суммы выписанных счетов-фактур.

В настоящее время в национальном законодательстве нет четкого определения понятия "доходы от преступлений". В пункте 10 ст.1 Закона РК «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» содержится определение «доходы, полученные преступным путем», под которыми понимаются деньги и/или иное имущество, полученные в результате совершения преступления [40]. Согласно рекомендациям ФАТФ, термин доходы относится к любому имуществу, происходящему или полученному прямо или косвенно путем совершения преступления [41].

Учитывая изложенное под «преступным доходом» следует понимать – любое имущество, включая имущественные права, полученные из имеющего преступное происхождение источника, которое имеет определенную стоимость и может быть подвергнуто денежной оценке (оценено) в целях определения размера преступного дохода и установления нанесенного ущерба.

2.2 Тактические особенности расследования выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров

Согласно положениям Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 года № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» по ст.216 УК, сделка, подтвержденная фиктивным счетом-фактурой, в соответствии с п.2 ст.158 ГК, является ничтожной. Предъявления налоговыми органами исков об оспаривании сделок, подтвержденных фиктивными счетами-фактурами, не требуется.

Если действия по выписке фиктивных счетов-фактур сопряжены с совершением других уголовных правонарушений в сфере экономической деятельности, то в соответствии с требованиями статей 24 и 113 УПК РК по делу должны быть установлены и оценены обстоятельства использования фиктивных счетов-фактур контрагентами, их соучастия в выписке, а также соучастие субъекта частного предпринимательства, выписавшего фиктивный счет-фактуру, в совершении как экономических, так и иных уголовных правонарушений.

Ущербом, причиненным в результате совершения действий по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, является сумма налога и других обязательных платежей, от уплаты которых уклонился контрагент, или сумма кредита, дохода, похищенных средств, имущественной выгоды.

Сумма неуплаченных налогов и других обязательных платежей определяется на основании совокупности доказательств, в том числе актом налоговой проверки, заключением специалиста (эксперта) и другими доказательствами. Если последствия в виде причинения крупного или особо крупного ущерба гражданину, организации или государству не наступили по не зависящим от виновного лица обстоятельствам, то при доказанности у субъекта частного предпринимательства при выписке фиктивного счета-

фактуры цели извлечения имущественной выгоды с причинением гражданину, организации или государству крупного или особо крупного ущерба его действия образуют покушение на совершение уголовного правонарушения, предусмотренного ст.216 УК.

Расследование преступлений по фактам выписки ФСФ является одним из наиболее сложных и трудоемких вопросов в уголовном судопроизводстве.

Расследование проводится по алгоритму следственно-оперативных мероприятий, который включает в себя 3 основных этапа:

Первый этап - ОРМ, проводимые в соответствии с законом "Об ОРД" до регистрации материалов в ЕРДР;

Основной задачей данного этапа является сбор и обработка оперативной информации о готовящемся, совершаемом или не совершенных преступлениях, выявление и регистрация представляющих интерес фактов обоснованной важности путем проведения общих и специальных оперативно-розыскных мероприятий.

Меры направлены на установление и регистрацию информации о юридических и фактических адресах предприятий; о его статусе; о местонахождении печатей и электронных цифровых ключей предприятий, об IP-адресах телекоммуникационных средств, с которых была сделана выписка; о налоговой службе, проведенные аудиторские проверки и их результаты; данные, характеризующие финансово-экономическую деятельность; о наличии движимого и недвижимого имущества и его фактическом местонахождении, а также о лицах, находящихся в их распоряжении, пенсиях, социальных отчислениях в отношении работников; о наличии лицензий или разрешений на занятие определенными видами деятельности; о наличии и местонахождении бухгалтерской документации; банковских счетов; о месте жительства фигурантов (учредителей и директоров, бенефициарных владельцев); информация о структуре и распределении ролей фигурантов, о контрагентах-покупателях, их участии в государственных закупках, обороте нефти и нефтепродуктов и т.д.; другая информация для определения горюче-

смазочных материалов, результаты которой должны иметь обоснованную ценность.

Кроме того, оперативные подразделения должны принимать меры для обеспечения доступности материалов:

- формы налоговой отчетности 300,00 (НДС) и 100,00 (КПН) с приложениями к аналитическому отчету "Пирамида", поставщиков и покупателей;

- схемы совершения уголовных преступлений;

- заключение специалиста государственного предприятия для исчисления налогов в бюджет.

Вышеуказанная информация требуется перед регистрацией в ЕРДР и требуется для подтверждения наличия в собранных материалах признаков уголовного правонарушения, установленного ущерба, информации о бенефициарном владельце.

Второй этап заключается в регистрации преступлений, связанных с выдачей ФСФ. Следовательно, в соответствии со статьей 216 Уголовного кодекса, регистрирует факт и начинает досудебное расследование.

Прежде всего необходимо проведение негласных следственных действий в отношении основных участников. При наличии установленных конкретных офисов предприятий, выдающих ФСФ, адресов проживания подставных лиц: системные блоки и ноутбуки с установленной базой учета 1С, а также источники зарегистрированных счетов-фактур, сохраненных электронных цифровых подписей; мобильные телефоны, планшеты и носители информации (флэш-карты) для обнаружения и изъятия; бланки, печати и другие правоустанавливающие документы; дневники, записные книжки, блокнотики и т.д.; в ходе последующих проверок с участием специалистов изымаются другие вещественные доказательства (предметы и документы) с определением наличия проведения взаиморасчетов с контрагентом.

Проведение компьютерного исследования по полученной методике, проверка их содержания с дальнейшими исследованиями на мобильных телефонах и планшетах.

На основании собранных документов и доказательств (если таковые имеются) по обращениям номинальных директоров следует принять меры по признанию сделок недействительными, регистрации и перерегистрации (ЧСПН, ЧРПН, ЧППН).

В БВУ (статья 254 УПК) важно получить выписки о движении денежных средств за период списания КОП и получить соответствующую документацию, а также следующие бухгалтерские документы от каждого юридического лица, осуществившего списание КОП за определенный период значимые для дела: договор между поставщиком и контрагентом по закупкам; договоры аренды, уставные документы, приказы о возложении обязанностей на сотрудника предприятия по контролю за выполнением договорных обязательств; доверенности (на право подписи, предъявления, получения денежных средств и т.д.); акты выполненных работ; справки о стоимости работ; локально-сметную документацию; акт приема-передачи объекта; кассовые аппараты и кассовая книга; кассовые отчеты (исходящие, входящие кассовые ордера); письменная корреспонденция и другие документы

Получение электронных и бумажных документов из МФ в период выставления счетов-фактур, в разрезе предприятий: ЭСФ, налоговые декларации, в том числе дополнительные; юридические и экономические вопросы; аналитический отчет "пирамиды для покупателей и поставщиков"; кто подавал налоговые отчеты, кому был выдан электронный ключ; от с каких IP-адресов были представлены налоговые отчеты и т.д.

Все документы и предметы, полученные в ходе обыска или выемки, должны быть изучены незамедлительно с момента составления протокола. Если документы не имеют отношения к делу, они обязаны немедленно вернуть их как принадлежащие, с исключением их из списка вещественных доказательств. Документы, имеющие доказательственное значение по делу,

должны признаваться вещественными доказательствами с обязательным заполнением статистических карточек в ИС ЕРДР и храниться в соответствии с правилами учета и хранения вещественных доказательств [42].

На следующем этапе расследования необходимо провести оперативно-розыскные мероприятия по сбору доказательств при раскрытии предикатных преступлений. Для этого очень важно проанализировать ЭСФ поставщиков и контрагентов-покупателей, что возможно на основе информации о движении денег через доступные ЭСФ, пирамиды покупателей и поставщиков, БВУ. В ходе расследования необходимо провести обыск, выемку, допрос поставщиков, проверку доказательств на месте, следственные эксперименты и НСД, чтобы установить отсутствие поставки товара, работы и услуги.

Для подтверждения использования схем, направленных на легализацию доходов через ФСФ, необходимо определить форму расчета за поставку товара - наличную или безналичную. Эти действия помогают установить соответствие между денежными средствами, перечисленными на расчетный счет контрагента-покупателя, и информацией, отраженной в первичной документации и ЭСФ. Такой подход позволяет выявлять случаи необоснованного увеличения затратной части при наличии существенно малых расходов или получения предмета налогообложения бесплатно, что приводит к легализации источников происхождения товара через ФСФ.

При использовании безналичной формы расчета необходимо установить соответствие между денежными средствами, перечисленными на расчетный счет контрагента-покупателя, и отраженными в ЭСФ и первичной документацией о поставке товара. Проведение таких мероприятий помогает выявлять и предотвращать использование схем, направленных на легализацию доходов через ФСФ.

Проанализированные следственные меры не исчерпывают все возможности. По необходимости потребуются провести другие следственные действия и оперативно-розыскные мероприятия, направленные на полное выяснение всех обстоятельств, связанных с обстоятельствами дела.

2.3 Совершенствование законодательства и судебно-следственной практики при расследовании дел данной категории

Создание эффективной системы уголовного и уголовно-процессуального права является одной из основных задач страны в обеспечении законности, правопорядка, защиты прав и свобод человека, интересов общества и государства, а также обеспечения мира и безопасности.

Однако при анализе судебной и следственной практики был выявлен ряд системных проблем и недостатков в этой сфере, включающих:

- правовые пробелы в системе уголовного и уголовно-процессуального законодательства, которые мешают эффективной защите и обеспечению законности в предварительном и судебном процессе по уголовным делам.

- правовые механизмы профилактики и предупреждения преступлений, а также формирования у граждан более высокого уровня правовой культуры и уважения к закону оказываются неэффективными.

- несоответствие между наказаниями за отдельные виды преступлений, их характером и степенью общественной опасности.

- низкое качество следственных инструментов, а также использование в качестве доказательств информации, полученной с нарушением процессуального законодательства.

- реализация на низком уровне международно признанных систем, включая отсутствие уголовной ответственности для юридических лиц.

- слабое применение современных информационно-коммуникационных технологий в судебной и следственной практике.

Важным элементом структуры частной криминалистической методики является система типичных следственных ситуаций, возникающих на начальных и последующих этапах расследования. Они часто дополняются алгоритмами и программами действий следователя в таких ситуациях. Однако здесь возникает проблема качества, связанная с выделением таких типичных

ситуаций и разработкой алгоритмов и программ действий следователя для их применения [43].

Единичны научные труды, в которых хотя бы предпринята попытка сформировать некий версионно-информационный алгоритм решения задач расследования налоговых преступлений [44], да и то полученные результаты таких исследований более правильно было бы охарактеризовать как развернутую криминалистическую характеристику либо методические рекомендации по расследованию, конкретизированные под определенную типовую ситуацию расследования.

Расследование уголовных дел по фактам выписки и использования ФСФ предусматривает производство следственных действий по установлению преступного дохода (имущественной выгоды) лиц, осуществлявших выписку ФСФ. Для этого проводится комплекс СМ/НСД, в том числе предусмотренные ст.243 УПК (негласные контроль, перехват и снятие информации, передающейся по сетям электрической (телекоммуникационной) связи).

Установлению размера преступного дохода могут способствовать допросы фигурантов дела (лица, снимавшие деньги со счетов, лица, осуществлявшие возврат денежных средств контрагентам-покупателям, бухгалтера др.), а также должностных лиц компании-контрагента.

Помимо этого, подлежат тщательному анализу и правовой оценке следующие сведения, полученные в ходе расследования: все записи о финансово-хозяйственной деятельности (блокноты, ежедневники, тетради и др.), изъятые в ходе обыска в офисе и местах проживания фигурантов дела; находящиеся на средствах коммуникации (мобильные телефоны, планшеты и т.д.) фигурантов, а именно заметки, переписка в мессенджерах, почтовых приложениях и т.д.; из БВУ о движении денежных средств по расчетным счетам подконтрольных компаний-поставщиков. Изъятые сведения БВУ изучаются и анализируются для установления сумм денежных средств, поступивших и снятых на/с расчетных счетов компаний-поставщиков; сумм денежных средств, возвращенных инициатору обналичивания (контрагенту-

покупателю); суммы разницы между средствами, поступившими на расчетные счета подконтрольных компаний-поставщиков и снятых с них, а также возвращенных инициатору обналичивания (преступный доход); фактов приобретения ценностей, движимого, недвижимого и иного имущества (в т.ч. криптовалюты) в период осуществления преступной деятельности.

В ходе анализа следует обратить внимание на то, что покупателю обычно возвращаются денежные средства в течение нескольких дней после их зачисления на счет. Полученные средства могут быть полностью списаны с расчетного счета или основная часть с небольшим удержанием в качестве комиссии для поставщика. Эта комиссия может быть переведена на другие счета контролируемых поставщиков, а также на личные счета подозреваемых либо других лиц.

Важным фактором является выявление легализованного имущества, полученного незаконным путем. Это требует проведения ряда процессуальных и оперативно-розыскных мероприятий.

Анализ движения денежных средств, приобретения имущества в период совершения и после совершения преступлений, а также исследование связей с близкими (родственниками, доверенными лицами, друзьями и другими лицами) имеет важное значение.

Для этой цели направляются запросы в Банк выгодоприобретателя и подразделения финансовой разведки Агентства с целью получения информации о перемещении денежных средств по текущим счетам, включая зарубежные счета, а также о наличии средств в сейфовых ячейках и ценных бумагах.

После получения информации о движении денежных средств необходимо провести экономическое исследование для выявления источника происхождения этих средств.

Для установления фактов приобретения или распоряжения имуществом, стоимость которого несоразмерна доходу лиц, причастных к преступной деятельности, следует проводить комплекс действий.

Анализ информации о наличии имущества за рубежом, полученной из Национального центра Бюро Интерпола в Республике Казахстан.

Проведение анализа данных о заработной плате, пенсионных отчислениях, акциях, облигациях, займах и других финансовых инструментах.

Анализ информации о инвестициях, участии в азартных играх, поездках за рубеж, способах оплаты коммунальных услуг, кредитах, займах и других финансовых операциях, которые позволяют оценить соответствие расходов подозреваемого или обвиняемого его доходам.

На основе анализа информации о наличии имущества и денежных средств за рубежом необходимо запросить правовую помощь от иностранных государств с приложением санкционированных судом процессуальных документов.

В случае "оседания" денежных средств на банковских счетах внутри страны проводится анализ счетов, включая привлечение специалиста для изучения движения денежных средств от преступной деятельности до конечного получателя. Также проводится исследование о приобретении дорогостоящего оборудования, имущества, акций, облигаций, криптовалюты и других активов, включая те, которые находятся за рубежом. Для этой цели извлекаются сведения о транзакциях в системах электронных платежей Казахстана, таких как "Kiwi-Кошелек", "Woorpay", "Личная Касса", "Kaspi Bank", "Innpay", "Allpay".

При этом необходимо провести выемку содержимого сейфов и ячеек; осмотр и анализ имеющихся документов; выемку первичных документов совершенных сделок установленных по движению денежных средств; выемки IP-адресов по использованию приложения «Интернет банкинг».

Получение сведений в СЮО ПСО об участии во внешнеэкономической деятельности и выписанных в связи с этим ЭСФ. Установление наличия сообщений о подозрительных операциях, в том числе полученных от иностранных подразделений финансовой разведки.

Получение сведений о транзакциях с имуществом (приобретение или отчуждение имущества, финансовых инструментов) и валютой. Обязательное проведение допросов лиц, причастных к банковским операциям, по вопросам установления обстоятельств их совершения.

В заключении осуществляется оценка установленного имущества, добытого преступным путем, наложение на него ареста, в порядке ст.ст.161-164 УПК, в отдельных случаях возбуждение производства о досудебной конфискации имущества в порядке ст.ст.667, 668 УПК.

На всем этапе расследования уголовного дела следователю необходимо проводить сбор доказательств по установлению размера полученного преступного дохода по каждой финансовой операции по принципу «follow the money» путем проведения параллельных финансовых расследований.

Другим важным этапом является проведение встречной проверки (допрос, выемка и т.д.) в отношении контрагентов-покупателей (с суммой взаиморасчетов превышающий 20 тысяч МРП) производить только после установления и отработке подозреваемых и причастных лиц к выписке ФСФ.

Если установлено, что согласно взаиморасчетам между предприятиями, ущерб не превышает 20 тысяч МРП, необходимо материалы направить в ОГД для принятия мер административного характера, сторнирования и налогового администрирования в отношении каждого предприятия.

Выемку документов у контрагентов осуществлять только по взаиморасчетам с предприятием, осуществлявшим выписку ФСФ. Не осуществлять допрос контрагентов покупателей, у которых суммы взаиморасчетов с предприятием, осуществляющим выписку ФСФ, не образует состав правонарушения, предусмотренного ст.245 УК.

Если руководитель предприятия, осуществлявшего выписку ФСФ, дает показания, что является формальным и к данному предприятию не имеет никакого отношения, необходимо отобрать заявление и направить в ОГД материалы для инициирования иска о признании регистрации/ перерегистрации (ЧРПН, ЧППН) и сделок недействительными (ЧСПН).

Помимо непосредственных участников уголовного процесса необходимо установить и допросить по обстоятельствам дела нотариусов (по факту регистрации, перерегистрации, выписки доверенностей при их нотариальном заверении), банковских работников (по факту снятия денежных средств, открытия банковских счетов и т.д.) и иных свидетелей.

В протоколе допроса указать все обстоятельства, почему предприятие не могло поставлять товары (работы, услуги), т.е. отсутствие средств, образования, опыта, базы и т.п. В случае если «руководитель» предприятия, осуществлявшего выписку ФСФ, дает показания о действительности совершенных сделок, необходимо тщательно проверять его показания, с выяснением: источника происхождения реализованных им в адрес контрагентов товаров (работ, услуг), на какие средства, у кого куплены, как производился расчет, как и на чем, транспортировались, где хранились и т.д.; если речь идет о работах и услугах, то нужно выяснять, кто конкретно производил работы (поименный персонал), за счет каких средств и т.п. В случае необходимости наличия разрешения, лицензии, ее наличие. Целью конкретизации допроса является выявление очевидных обстоятельств, свидетельствующих о лживости показаний, для того чтобы можно было объективно их опровергнуть.

В случае признания факта фиктивности сделок - необходимо депонировать показания. Кроме того, в обязательном порядке необходимо фиксировать на видео и депонировать имеющие доказательное значение показания не только номинальных руководителей, но и других свидетелей, которые в силу образа жизни (не имеющие ПМЖ, злоупотребляющие алкоголем, ведущие асоциальный образ жизни, неизлечимо больные и т.п.) могут в последующем не явиться на следственные действия и судебный процесс, либо изменить показания.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам проведенного исследования мы пришли к выводу, что назрела необходимость и целесообразность разработки и введения уголовно-правовых механизмов по противодействию лжепредпринимательству, путем исключения ущерба из диспозиции статьи, связанного с выпиской счета-фактуры, уточнения субъекта правонарушения по статье 216 УК. Кроме того, предусмотреть возможность содержания под стражей лиц, за реализацию фиктивных документов.

Приведенный анализ уголовного законодательства ряда зарубежных стран показывает, что их Уголовные кодексы не содержат состава правонарушения по выписке счет-фактур без фактического выполнения работ, но имеющие нормы позволяют охватить состав данного правонарушения.

Резюмируя анализ диспозиции статьи 216 УК РК, мы пришли к следующим выводам и предложениям:

- диспозицию части первой статьи 216 УК РК изложить в следующей редакции: «Совершение действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров в крупном размере с целью извлечения имущественной выгоды, сопряженное с внесением лицом этих данных в налоговую декларацию».

Исключить «субъект частного предпринимательства», так как спец. субъект не позволяет привлечь к ответственности лицо, организовавшее преступление и одновременно являющееся его исполнителем.

Для обеспечения возможности задержания и содержания по стражей за реализацию фиктивных документов предлагается в статье 136 УПК (Основания для применения мер пресечения) предусмотреть статью 216 УК.

Для расследования налоговых преступлений характерным является то обстоятельство, что начальный и последующий этапы расследования резко не отличаются друг от друга ни своими целями, ни задачами, ни обстоятельствами, подлежащими установлению. Перечень обстоятельств

устанавливается как на начальном, так и на последующем этапе расследования. Это положение позволяет создать "сквозную" программу расследования налоговых преступлений и разработать "строгую" алгоритмическую программу следственных действий, где одно действие логически направляется и обосновывается обстоятельствами и информацией, полученной в результате предыдущего действия, и обуславливается необходимостью и обязательностью последующих действий. Другими словами, выстраивается логическая цепочка взаимосвязанных действий, которая является составным элементом методологии расследования налоговых преступлений.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конвенция ООН против коррупции от 31 октября 2003 года // www.adilet.zan.kz
2. Послание народу Казахстана: «Казахстан в новой реальности: время действий» от 1 сентября 2020 года // www.adilet.zan.kz
3. Послание народу Казахстана: «Конструктивный общественный диалог – основа стабильности и процветания Казахстана» от 2 сентября 2019 года // www.adilet.zan.kz
4. Концепция правовой политики Республики Казахстан до 2030 года, утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 15 октября 2021 года № 674 // www.adilet.zan.kz
5. Global Financial Integrity (GFI) // <https://gfintegrity.org>
6. В 3,2 раза выросло число исков от налогоплательщиков о признании сделок недействительными в РК// <https://inbusiness.kz/ru/news/v-3-2-raza-vyroslo-chislo-iskov-ot-nalogovikov-o-priznanii-sdelok-nedejstvitelnymi-v-rk>
7. Закон Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования правоохранительной системы» от 3 июля 2017 года // <https://adilet.zan.kz/rus/index/docs>
8. Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 “О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве”. Утратило силу нормативным постановлением Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2018 года № 13 // https://adilet.zan.kz/rus/docs/P09000001S_
9. Закон Республики Казахстан от 9 ноября 2011 года № 490-IV “О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования правоохранительной деятельности и дальнейшей гуманизации уголовного законодательства” // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1100000490#z189>

10. Закон Республики Казахстан от 12 июля 2018 года № 180-VI ЗРК “О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам совершенствования уголовного, уголовно-процессуального законодательства и деятельности правоохранительных и специальных государственных органов” // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1800000180>
11. <https://www.zqai.kz/ru>
12. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 N 63-ФЗ // https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/
13. Уголовный Кодекс Франции [Электронный ресурс] // Режим доступа: https://yurist-online.org/laws/foreign/criminalcode_fr/_doc-5-.pdf (дата обращения 12.05.2023)
14. Swiss Criminal Code // https://www.fedlex.admin.ch/eli/cc/54/757_781_799/en
15. German Criminal Code // https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_stgb/englisch_stgb.html
16. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК “О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)” // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120>
17. <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1700000120>
18. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://informburo.kz/novosti/agentstvo-po-finmonitoringu-prizyvaet-auditorov-ne-skryvat-vyuyavlennye-tenevye-shemy>, 16.02.2022 г. (дата обращения 12.05.2023)
19. В Карагандинской области ОПГ через 30 фиктивных компаний-однодневок незаконно обналичила более 22 млрд. тенге /Новости/ Агентство Республики Казахстан по финансовому мониторингу (afmrk.gov.kz), [Электронный ресурс] Режим доступа: (дата обращения 12.05.2023)
20. В Карагандинской области ОПГ незаконно обналичила 78 млрд тенге. Лента новостей Казахстана и мира - [Электронный ресурс] Режим доступа: Kazlenta.kz, (дата обращения 12.05.2023)

21. [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://kazlenta.kz/11844-chleny-org-v-shymkente-poddelali-scheta-na-12-mlrd-tenge.html>, (дата обращения 12.05.2023)
22. Фиктивные счета-фактуры на 3 млрд тенге выписали преступники в Алматы [Электронный ресурс] Режим доступа: zakon.kz (дата обращения 12.05.2023)
23. «Обнальщиков» осудили в Алматы - 365info.kz, (дата обращения 12.05.2023)
24. Жительница ВКО занималась выпиской фиктивных бухгалтерских документов за материальное вознаграждение. Лента новостей Казахстана и мир [Электронный ресурс] Режим доступа: Kazlenta.kz, (дата обращения 12.05.2023)
25. Почти 11 млрд тенге обналичила преступная группа в ВКО - Капитал [Электронный ресурс] Режим доступа: kapital.kz (дата обращения 12.05.2023)
26. Приказ Генерального Прокурора Республики Казахстан от 19 сентября 2014 года № 89 “Об утверждении Правил приема и регистрации заявления, сообщения или рапорта об уголовных правонарушениях, а также ведения Единого реестра досудебных расследований” // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V14W0009744>
27. Битанов Е.Ж. Проблематика и сложившиеся коллизии при регистрации налоговых преступлений // Материалы VI Международной научно-практической конференции, приуроченной к празднованию 100-летнего юбилея У.С. Сеитова «Развитие современной юридической науки: теория и практика» - Koshki: Law Enforcement Academy Under The Prosecutor General’s Office Of The Republic Of Kazakhstan, 2023. – р. 598. – С.291-298
28. Приказ Генерального Прокурора Республики Казахстан от 19 сентября 2014 года № 89 «Об утверждении Правил приема и регистрации заявления, сообщения или рапорта об уголовных правонарушениях, а также ведения Единого реестра досудебных расследований» // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V14W0009744> (дата обращения 06.02.2023г.)
29. Рахметов С.М. Мониторинг практики применения некоторых норм уголовного кодекса об ответственности за уголовные правонарушения в сфере

- экономической деятельности // Вестник Института законодательства и правовой информации Республики Казахстан, №4 (71), 2022 – С.124-134.
30. Кодекс Республики Казахстан от 4 июля 2014 года № 231-V ЗРК Уголовно-процессуальный кодекс Республики Казахстан // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000231>
31. Александрова Л. И. Основные особенности и проблемы выявления уклонений от уплаты налогов //НОМОТНЕТІКА: Філософія. Соціологія. Право. – 2017. – Т. 42. – №. 24 (273). – С. 103-112.
32. Жемпиисов Н.Ш., Сеитов Б.Т. об актуальных вопросах отнесения отдельных преступлений к числу налоговых // Құқық қорғау органдары академиясының жаршысы № 2 (20) 2021 – С.32-37
33. Валежанин С.В., Бахур О.И. Характеристика лжепредпринимательства как противоправного деяния // Вестник Академии МВД Республики Беларусь, № 2 (22), 2011 – С.108-112
34. https://etalonline.by/document/?regnum=p31200332&q_id=1207578
35. https://etalonline.by/document/?regnum=p31200332&q_id=1207578
36. Типологическое исследование «Налоговые преступления и отмывание денег» // Евразийская группа по противодействию легализации преступных доходов и финансированию терроризма. Ашхабад. 2013. – 68с.
37. Сервис Комитета государственных доходов Министерства финансов РК «Поиск неблагонадежных налогоплательщиков» // [Электронный ресурс] Режим доступа: https://kgd.gov.kz/ru/services/taxpayer_search_unreliable/list (дата обращения 06.02.2023г.)
38. Приказ Генерального Прокурора Республики Казахстан от 19 сентября 2014 года № 89 «Об утверждении Правил приема и регистрации заявления, сообщения или рапорта об уголовных правонарушениях, а также ведения Единого реестра досудебных расследований» // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/V14W0009744>

39. Закон Республики Казахстан от 26 июля 2016 года № 11-VI ЗРК «О платежах и платежных системах»
40. Закон Республики Казахстан от 28 августа 2009 года № 191-IV «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // https://adilet.zan.kz/rus/docs/Z090000191_
41. Международные стандарты по противодействию отмыванию денег, финансированию терроризма и финансированию распространения оружия массового уничтожения. Рекомендации ФАТФ // [Электронный ресурс] Режим доступа: https://eurasiangroup.org/files/uploads/files/other_docs/FATF%20docs/rekomendacii-fatf-2019.pdf
42. Постановление Правительства Республики Казахстан «Об утверждении Правил изъятия, учета, хранения, передачи и уничтожения вещественных доказательств, изъятых документов, денег в национальной и иностранной валюте, наркотических средств, психотропных веществ по уголовным делам судом, органами прокуратуры, уголовного преследования и судебной экспертизы» от 9 декабря 2014 года № 1291 // <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P1400001291>
43. «О мерах по кардинальному совершенствованию системы уголовного и уголовно-процессуального законодательства» // [Электронный ресурс] Режим доступа: <https://president.uz/ru/lists/view/1827> (дата обращения 06.02.2023г.)
44. Баранов М.В. Ситуационные задачи и механизм их решения в структуре следственной деятельности. Дисс... канд.юрид.наук.-Тула, 2012. – 138с.