

Академия правоохранительных органов  
при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан

ЖАППАРОВ ОЛЖАС МЭЛСҰЛЫ

Проблемы противодействия налоговым правонарушениям  
уголовно-правовыми средствами

Диссертация на соискание степени магистра юридических наук  
по образовательной программе «7М04203-Юриспруденция»  
(научно-педагогическое направление)

Научный руководитель:  
доцент кафедры специальных  
юридических дисциплин Института  
послевузовского образования,  
кандидат юридических наук,  
юрист 2 класса

\_\_\_\_\_Амуртаева Д.Т.

г. Косшы, 2023 г.

## ТҮЙІНДЕМЕ

Магистрлік диссертацияда салықтық құқық бұзушылықтарға қарсы іс-қимылдың қылмыстық-құқықтық құралдарымен байланысты өзекті мәселелер талданды. Жұмыс шеңберінде қылмыстық заңнама нормаларын жетілдіру бойынша ұсыныстар әзірленді, салықтық қылмыстардың алдын алу бойынша құқықтық және арнайы шаралар кешені тұжырымдалды.

## РЕЗЮМЕ

В магистерской диссертации проанализированы актуальные проблемы, связанные с уголовно-правовыми средствами противодействия налоговым правонарушениям. В рамках работы выработаны предложения по совершенствованию норм уголовного законодательства, сформулированы комплекс правовых и специальных мер по предупреждению налоговых преступлений.

## SUMMARY

The master's thesis analyzes current problems related to criminal legal means of countering tax offenses. As part of the work, proposals were developed to improve the norms of criminal legislation, a set of legal and special measures to prevent tax crimes were formulated.

## СОДЕРЖАНИЕ

ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ.....	4
ВВЕДЕНИЕ.....	5
<b>1 ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ</b>	
1.1 История развития законодательства за налоговые правонарушения.....	12
1.2 Понятие и виды налоговых правонарушений.....	23
1.3 Ответственность за налоговые правонарушения в уголовном праве некоторых зарубежных стран.....	34
<b>2 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН</b>	
2.1 Объективные признаки налоговых правонарушений.....	45
2.2 Субъективные признаки налоговых правонарушений.....	56
2.3 Меры по предупреждению налоговых правонарушений и их совершенствование.....	69
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	82
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ.....	87
ПРИЛОЖЕНИЕ 1. Сравнительная таблица предложений по внесению изменений и дополнений в некоторые правовые акты .....	94
ПРИЛОЖЕНИЕ 2. Рекомендации по установлению лица, сдающего налоговую декларацию по IP адресу.....	96

## ОБОЗНАЧЕНИЯ И СОКРАЩЕНИЯ

В диссертационном исследовании применяются следующие термины с соответствующими обозначениями и сокращениями:

РК	Республика Казахстан
ООН	Организация объединенных наций
МВД	Министерство внутренних дел
УК РК	Уголовный кодекс
КПСиСУ	Комитет по правовой статистике и специальным учетам
разд.	Раздел
гл.	Глава
ст.	Статья
ч.	Часть
п.	Пункт
в т.ч.	в том числе
и т.д.	и так далее
т.е.	то есть
г.	год

## ВВЕДЕНИЕ

Актуальность проводимого исследования. Конституция Республики Казахстан устанавливает долг и обязанность каждого гражданина уплачивать законно установленные налоги, сборы и иные обязательные платежи [1]. Данный конституционный принцип имеет важное значение для обеспечения экономической стабильности страны, поскольку налоги являются основным источником доходов государства.

Несвоевременная или неполная уплата налогов и сборов провоцирует снижению уровня жизнедеятельности страны и срыву реализации социально-значимых программ государства. Кроме того, налоговые уголовные правонарушения могут привести к легализации нелегальных доходов и перевода капитала в теневой сектор экономики, что в свою очередь снижает эффективность налоговой системы и ограничивает доступ к финансовым ресурсам для государства.

В этой связи противодействие налоговым уголовным правонарушениям становится все более важным в современном мире, и обуславливает необходимость ее защиты уголовно-правовыми средствами.

Как свидетельствуют статистические данные Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры Республики Казахстан за последние годы наблюдается снижение количества зарегистрированных налоговых уголовных правонарушений на 23 % (с 198 в 2021 г. до 126 в 2022 г.). При этом, размеры неуплаченных налогов и сборов в бюджет за последний два года составляет 203,8 млн тенге. Кроме того, по оценкам экспертов, не выявленными правоохранительными органами остаются от 60 до 70 % налоговых уголовных правонарушений [2].

В правоприменительной практике возникают множество теоретических и практических проблем, связанных с правильной квалификацией

рассматриваемого вида преступности, а также с вопросами освобождения от уголовной ответственности и наказания лиц, совершивших налоговые уголовные правонарушения. Кроме того, диспозиции налоговых уголовных правонарушений являются бланкетными, основанными на гражданском законодательстве, которые постоянно изменяются и дополняются, что также затрудняет регламентацию уголовной ответственности за налоговые правонарушения.

Следует также отметить, что денежные средства, полученные в результате уклонения от уплаты налогов, сборов, пошлин и т.п. могут привести к легализации нелегальных доходов и капитала в теневой сектор экономики, а также выступать в качестве финансовых источников для деятельности преступных групп.

Таким образом, важное значение приобретает анализ положений уголовного законодательства, регламентирующий ответственность за налоговые правонарушения, разработка и реализация эффективных уголовно-правовых мер противодействия налоговым правонарушениям.

Вышеизложенное свидетельствует о том, что тема настоящего исследования, связанная с противодействием налоговым правонарушениям уголовно-правовыми средствами, видится весьма актуальной.

Оценка современного состояния решаемой научной проблемы и/или практической задачи. Теоретические и прикладные аспекты налоговых уголовных правонарушений рассматривались казахстанскими и зарубежными учеными как: Е.О. Алауханов, А.В. Бакаев, И.Ш. Борчашвили, Н. В. Витрук, Б. В. Волженкин, Л. Д. Гаухман, С.С. Каржаубаев, В. Д. Ларичев, Н. А. Лопашенко, А.И. Рарог, С.М. Рахметов, Г.Б. Саматова, С.Д. Сулаимбекова, А. М. Тимофеев, А.Н. Худяков, Б.В. Здравомыслов, Ю.А. Красиков, М.В. Фельсков, О.Б. Филипец, Л.Г. Шапиро, О. А. Цирит, А.М. Эрделевский, П. Яни и других.

Целью магистерской диссертации является комплексное исследование теоретических, законодательных и практических аспектов противодействия налоговым уголовным правонарушениям, а также выработка предложений и рекомендаций по совершенствованию действующего отечественного уголовного законодательства и практики применения.

Вышеуказанная цель обусловила следующие задачи исследования:

- исследование историко-правовых и научно-теоретических аспектов налоговых правонарушений;
- анализ объективных и субъективных признаков статьей 244 и 245 УК Республики Казахстан;
- изучение и обобщение практики уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет в Республике Казахстан;
- выработка предложений и рекомендаций по совершенствованию уголовного законодательства.

Объектом диссертационного исследования являются общественные отношения в области уголовно-правовой регламентации налоговых уголовных правонарушений.

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

Методы и методологические основы проведения исследования. При подготовке работы использованы исторический, логический, сравнительно-правовой методы, анкетирование и интервьюирование, наблюдение, анализ

аналитических материалов и статистических данных, а также методы моделирования и прогнозирования.

Обоснование научной новизны. Научная новизна и актуальность проводимого исследования заключается в том, что в магистерской диссертации системно и комплексно проанализированы актуальные проблемы, связанные с квалификацией налоговых уголовных правонарушений.

На основе анализа норм, регламентирующих уголовную ответственность за налоговые правонарушения в Республике Казахстан и зарубежных стран сформулированы понятие налоговых уголовных правонарушений, рассмотрены признаки характеризующие данные деяния, а также выработаны ряд законодательных предложений и сформулированы меры по повышению эффективности противодействия налоговым правонарушениям.

Положения, выносимые на защиту:

1. Несмотря на наличие законодательных закреплений налогов и платежей, следует признать, что отсутствует законодательное определение термина «налоговые преступления», а также нет четкого и определенного определения данного термина в уголовно-правовой науке. Вместе с тем, от точности правильного определения налогового преступления зависит не только налоговая политика государства, но и выработка самой стратегии по борьбе с этим видом преступлений.

В этой связи под «налоговыми преступлениями» следует, что под «налоговыми преступлениями» понимается предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно опасные умышленные деяния (действия или бездействия), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения.

При этом к налоговым правонарушениям относятся следующие виды общественно опасных деяний: уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК РК); уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций (ст. 245 УК РК); незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в

распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика, задолженности плательщика по таможенным платежам, налогам, специальным, антидемпинговым, компенсационным пошлинам, пеней, процентов в случае их начисления (ст. 246 УК РК).

2. В целях недопущения репрессивности уголовной ответственности и соблюдения баланса штрафа относительно иным размерам уголовных наказаний предлагается ввести кратный штраф за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций, а также предусмотреть его исчисление от суммы причиненного ущерба, суммы легализованных денег, полученных преступным путем, стоимости легализованного имущества, полученного преступным путем.

В этой связи следует внести изменения в статью 245 УК следующего содержания:

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

1. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере, –

наказывается штрафом в размере от двукратной до трехкратной суммы не поступивших платежей в бюджет 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, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное:

1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

2) группой лиц по предварительному сговору, –

наказывается штрафом в размере от трехкратной до пятикратной суммы не поступивших платежей в бюджет либо привлечением к общественным работам на срок до одной тысячи часов, либо ограничением свободы на срок до четырех лет, либо лишением свободы на тот же срок, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.».

3. В целях повышения эффективности мер по противодействию налоговым преступлениям предлагаются цифровизация системы сдачи декларации бухгалтерами, т.е. при сдаче декларации обязать прописывание данных лица, сдающего отчетность (бухгалтера) и снятие в онлайн-режиме фото Face-ID на камеру сдающего декларацию устройства, с учетом защиты обходов бот-роботов. В практике данные нововведения в значительной степени помогут органу уголовного преследования ускорить получения санкции для запроса со стороны надзорного органа (приложение 2);

4. Основными причинами налоговой преступности, является нравственно-психологическое состояние налогоплательщика, характеризующееся негативным отношением к существующей налоговой системе, низким уровнем правовой культуры, а также корыстной мотивацией. В этой связи, предлагается комплекс правовых и специальных мер по предупреждению налоговых преступлений:

- снижение налоговых ставки, которые приведут к росту производительности труда и увеличению выпуска продукции, потребительского спроса;

- совершенствование информационной системы по сбору и обработки информации о налогоплательщиках, отвечающих современным требованиям;

- усиление взаимодействия всех субъектов системы профилактики налоговых правонарушений, что представляется возможным только при высокой степени координации и слаженности их деятельности;

- изменение негативного отношения налогоплательщиков к налоговой системе и налоговым органам путем информирования населения о положительной стороне их деятельности.

- широкое разъяснение норм налогового законодательства, с поддержкой средств массовой информации, и совершенствованием связей с общественностью.

Апробация и внедрение результатов. Основные выводы и предложения, обсуждены на заседании кафедры специальных юридических дисциплин Академии правоохранительных органов при Генеральной прокуратуре Республики Казахстан, а также докладывались на международных научно-практических конференциях и опубликованы в научных статьях.

Результаты исследования могут быть использованы в учебном процессе при проведении занятий по дисциплинам уголовно-правового направления, при разработке методических рекомендаций и подготовке научных трудов, а также в практической деятельности правоохранительных и налоговых органов.

# 1 ПРАВОВАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

## 1.1 История развития законодательства за налоговые правонарушения

Уголовный закон, устанавливающий ответственность за налоговые уголовные правонарушения, характеризуется крайней нестабильностью и противоречивостью. Решение проблемы уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений, в том числе раскрытие специфики охраны всех элементов налоговых уголовных правоотношений, возможно посредством анализа развития уголовного законодательства, условий его формирования. Кроме того, изучения истории развития уголовно-правовой охраны налоговых уголовных правонарушений, способствует совершенствованию уголовного законодательства и повышению мер по противодействию в этой области.

Законодательство за налоговые правонарушения начало свое развитие еще в Древнем Риме, где были установлены штрафы и наказания за неуплату налогов.

Налоговая система была важной частью экономической жизни и кочевых народов, включая казахов. В эпоху Кокандского ханства, например, была создана единая налоговая система, которая включала в себя налоги на землю, скот и товары.

Впервые законодательное установление ответственности за уклонение от уплаты налоговых платежей можно встретить в одном из основополагающих исторических правовых документов — Русской Правде. В этот период охрана общественных отношений в сфере уплаты налогов производилась в основном посредством защиты жизни лиц, осуществляющих сборы в пользу князя, в пользу казны — «подъездных» [3, с. 6].

Более точное описание преступных посягательств на налоговые отношения можно встретить в Судебниках 1497 г. Ивана III и 1550 г. Ивана IV. В период правления последнего (1533–1584) по разного рода обвинениям в

неуплате налогов были казнены более 500 человек [4, с. 134]. При этом система ответственности как таковая в то время отсутствовала.

Квалитативным в этапе становления уголовной ответственности за неуплату налогов можно назвать период правления Михаила Федоровича Романова (1613– 1645) и его сына Алексея Михайловича (1645–1676), который характеризуется организацией и систематизацией налоговых институтов, усилением уголовной ответственности за неуплату налоговых платежей.

В Соборном Уложении 1649 г. наказание за неуплату налогов было в виде публичного битья преступника батогами по ногам у приказа, на торгу (правежу) [5, с. 13]. Длительность наказания зависела от суммы неуплаченного налога или пошлины. Характерной чертой законодательства того времени было отсутствие системы уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, но при этом к нарушителям применялись довольно строгие санкции.

Продолжением активной законодательной деятельности в области охраны общественных отношений с сфере уплаты налогов является период правления Петра I. В 1718 г. введены прямые налоговые сборы с каждой дворовой души, при этом в течение шести лет проводилась подушная перепись мужского населения. Такие действия определенно вызывали сопротивление народа, которое строго подавлялось. К тем, кто противился, применяли пытки, потом они подвергались смертной казни.

В период правления Петра I законодательные акты в сфере охраны налоговых отношений постоянно совершенствовались, регулярно изменялись и дополнялись. Во время его царствования была впервые объявлена налоговая амнистия, предусматривающая прощение прежних недоимок.

В целом указанный период, а также последующее время до правления Екатерины II можно охарактеризовать становлением системы ответственности за неуплату налоговых платежей, основывающейся, в основном, на законодательных актах XVII в., дополненных (измененных) Указами Петра I, сохраняющей суровые санкции за неуплату налогов.

Для следующего этапа развития уголовной ответственности за уклонение от уплаты налоговых платежей присуще послабление санкций, происходит переход мер ответственности от крайне жестких, репрессивных (уголовного характера) к финансовым (административного воздействия).

Так, показателен в этом плане Указ Императрицы Елизаветы Петровны от 29 июля 1752 г.: «Если кто при письме крепостей продажному имению в цене, чтоб менее в Казну платить, утаит, и о том донесено или усмотрено и по следствию обличено будет, за то как с продавца и с покупателя той утаенной цены, пошлины взыскивается вдвое без всякого послабления» [6, с. 200].

Следуя за Елизаветой Петровной, Императрица Екатерина II предприняла ряд мер в целях упорядочивания налоговой системы. Были учреждены специальные органы (экспедиции государственных доходов, ревизий, взимания недоимок). Внесены существенные изменения в налоговую политику государства. Ответственность за уклонение от уплаты налогов в рассматриваемый период остается преимущественно административной [7, с. 48].

В 1845 г. было принято «Уложение о наказаниях уголовных и исправительных». В разделе седьмом «О преступлениях и проступках против имущества и доходов казны» находились главы «О нарушении устава о соли», «О нарушении постановлений об акцизе с сахарного песка», «О нарушениях уставов таможенных», в которых содержались статьи, направленные на обеспечение поступления налогов, сборов и пошлин в государственную казну [8, с. 54].

Фактически нормы, содержащиеся в указанном документе, являются прообразами ныне действующих норм об уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов. Отличительными особенностями уголовной ответственности того времени было: наличие ответственности самого предприятия; ответственность за недонесение о фактах неуплаты налогов; размещение норм об уголовной ответственности не только в уголовных, но и в других законах.

Так, уголовная ответственность за нарушения правил о питейном и табачном сборах, об акцизе на сахарный песок, осветительные и нефтяные масла и спички предусматривалась в Уставе об акцизных сборах 1883 г.

О важности борьбы с нарушениями налогового законодательства свидетельствует тот факт, что в новый уголовный закон — Уголовное уложение 1903 г. — была включена глава XVI «О нарушении постановлений о надзоре за промыслами и торговлей», содержащая статьи о налоговых преступлениях.

Таким образом, нормы Уложений, связанные с уголовной ответственностью за нарушение налоговых повинностей, впервые выделились в самостоятельную группу преступлений, значительно смягчались санкции за совершение подобных деяний по сравнению с прежним законодательством [9, с. 11].

Составы налоговых правонарушений в указанный период представляли собой формальные конструкции, не предусматривающие необходимости наступления вредных последствий.

Анализ приведенных выше источников позволяет сделать вывод: несмотря на существование уголовной ответственности за налоговые преступления на всем протяжении становления и развития налоговых отношений, говорить о наличии развитой системы уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений будет неверным.

Начало развитию налогового законодательства нового типа положила Октябрьская революция 1917 г. Сразу после нее в связи с изменением экономического и политического строя возникла необходимость создания новых форм налогообложения, поскольку старые потеряли свое значение.

Так, в связи с отменой частной собственности на землю и орудия производства утратили свое значение поземельный и промысловый налоги, налоги с недвижимости и с денежных капиталов. Вместо привычных налогов были введены продразверстка и трудовая повинность как формы натурального

и трудового обложения. Во многом данные формы не имели ничего общего с налогами и сборами. В большей части налоги превратились в средство классовой борьбы и экономического подавления отдельных слоев населения. Поэтому, несмотря на то что налоговые отношения в чистом виде не существовали, уголовная ответственность за нарушение, связанных с налогами общественных отношений значительно усилилась.

Так, в период военного коммунизма за нарушения, выразившиеся в противодействии продовольственной разверстке, виновные объявлялись врагами народа, и подлежали наказанию в виде тюремного заключения на срок не менее десяти лет, с конфискацией имущества.

Значительные изменения в уголовном законодательстве произошли после окончания гражданской войны и введения в действие новой экономической политики (НЭП) советского государства: в марте 1921 г. продразверстка была отменена, был введен натуральный налог с фиксированным размером, сняты запреты на торговлю и кустарно-ремесленные промыслы. Вводились займы, кредитные операции, возвращались другие элементы налоговой системы.

Указанные изменения обуславливали новые подходы и в уголовной ответственности за нарушения налоговых норм. Такие нарушения, как неуплата налога, отчуждение или сокрытие сельхозпродуктов, прямой отказ от их сдачи, сдача умышленно испорченных продуктов в счет натурального налога, сообщение неверной информации, влияющей на расчет нормы налога, стали относиться к административно-наказуемым деяниям, за которые продовольственные комиссары налагали пени или арест до двух недель.

Первым кодифицированным нормативным правовым актом советского государства стал УК РСФСР 1922 г. уголовная ответственность в нем устанавливалась за действия, представляющие собой злостную неуплату налогов. За это предусматривалось лишение свободы на срок от 6 месяцев до 1 года с конфискацией имущества, увольнение от должности, принудительные

общественные работы, а также лишение земельного надела, увеличение ставки налога.

Кроме того, УК РСФСР 1922 г. содержал следующие налоговые преступления: неуплата гражданами в срок или отказ от уплаты денежных или натуральных налогов, отказ от выполнения повинностей или производства работ, имеющих государственное значение (ст. 79); сокрытие наследственного имущества или искусственное уменьшение его стоимости в целях обхода законодательства о налоге с наследства и имущества (ст. 79-а), организованное по взаимному соглашению сокрытие или неверное показание объектов налогового обложения (ст. 80) [10, с. 153].

В целом преступления, противодействующие налоговой системе, стали относиться не к политическим преступлениям, а к преступлениям против порядка управления. При этом общее количество осужденных за налоговые преступления в эти годы составляло 20–25 тыс. человек.

Рассмотрев нормы, предусматривающие уголовную ответственность за налоговые преступления в УК РСФСР 1922 г. следует отметить, что они отражали резкое усиление уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и повинностей по сравнению с прежним царским законодательством. Сфера налоговых преступлений была значительно расширена за счет того, что уклонение от налоговых платежей рассматривалось как скрытое противодействие советскому государству. Поэтому предусматривались такие преступления, как агитация и пропаганда, заключающая в себе призыв к совершению налоговых преступлений, массовый отказ от внесения налогов, хранение в целях распространения и распространение литературных произведений, призывающих к совершению налоговых преступлений, отказ плательщика допустить к осмотру квартиры или оценке имущества и т. д.

В связи с укреплением советского государства и формированием СССР дальнейшее развитие получило союзное и республиканское законодательство, в том числе и уголовное.

В 1926 г. был принят УК РСФСР, в котором число статей, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, было увеличено, однако общее количество преступлений не возросло. Появились ст. 60, которая предусматривала уголовную ответственность за неуплату в установленный срок налогов и сборов по обязательному окладному страхованию. Статья 601 устанавливала уголовную ответственность за неуплату в срок специального военного налога.

Характеризуя данный нормативный акт, следует отметить, что из-за несовершенства статей о налоговых преступлениях в УК РСФСР 1922 г. в новом уголовном законе многие статьи о налоговых преступлениях были изменены и представлены в новой редакции. Во-первых, при несвоевременной уплате налогов уточнялось наличие объективной возможности их уплаты, во-вторых, устанавливалась административная преюдиция в виде применения мер взыскания в виде описи имущества или продажи описанного имущества с торгов в предыдущих годах (ст. 79). Все это свидетельствует об улучшении подхода к борьбе с налоговыми преступлениями.

Следующим этапом формирования уголовного законодательства по борьбе с налоговыми правонарушениями является Уголовный кодекс Казахской ССР, в котором в ст. 164-1, начиная с 12 июня 1986 года, предусматривалась ответственность за уклонение от подачи декларации о доходах. Данное преступление определялось как уклонение от подачи декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом, другой индивидуальной трудовой деятельностью либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом, и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, либо несвоевременная подача декларации или включение в нее заведомо искаженных данных, если эти действия совершены после наложения административного взыскания за такие же нарушения, и наказывалось исправительными работами на срок до двух лет или штрафом от двухсот до одной тысячи рублей.

Отказ от новой экономической политики снова изменил налоговую политику государства, которое от налогов перешло к административным методам изъятия прибыли предприятий в бюджет страны. Следует отметить, что это на изменении уголовной ответственности за налоговые преступления в целом это не отразилось вплоть до начала Великой Отечественной войны.

С начала войны было введено чрезвычайное положение и законы военного времени, в соответствии с которыми нарушения налогового законодательства карались соответственно. После окончания войны и восстановления народного хозяйства в 1950–1960 гг. большинство этих законов были отменены. Были изменены и подходы к уголовной ответственности.

Так, новый УК КазССР 1959 г. уже не содержал норм об уголовной ответственности за налоговые преступления. Такое положение существовало вплоть до начала перестройки в СССР, когда вновь появилась свобода предпринимательской деятельности и уклонения от уплаты различных пошлин и налогов, стали более частыми.

Для борьбы с этими действиями в УК КазССР 1959 г. была включена ст. 1621, предусматривающая уголовную ответственность за уклонение от подачи или несвоевременную подачу декларации о доходах от занятия кустарно-ремесленным промыслом или другой индивидуальной трудовой деятельности либо об иных доходах, облагаемых подоходным налогом и в других случаях, когда подача декларации предусмотрена законодательством, или включение в нее заведомо искаженных данных.

Данная статья имела административную преюдицию. Постепенный переход на рыночные отношения усилил стремление к нарушению налогового законодательства, что потребовало совершенствования уголовного законодательства.

В период с 1998 по 2014 годы борьба с налоговыми преступлениями в Казахстане регламентировалась положениями Уголовного Кодекса Республики Казахстан 1997 года (далее - УК РК 1997 г.), который на момент принятия

содержал в Особенной части четыре статьи, предусматривающие ответственность за следующие налоговые преступления. Начиная с 1998 года, казахстанское уголовное законодательство в сфере налогообложения неоднократно изменялось и дополнялось, что в конечном итоге привело к тому, что в дальнейшем в УК РК 1997 г. содержалось уже пять статей, предусматривающих ответственность за шесть налоговых преступлений:

- ст. 208 УК РК - нарушение порядка и правил маркировки подакцизных товаров акцизными марками и (или) учетно-контрольными марками, подделка и использование акцизных марок и (или) учетно-контрольных марок;

- ст. 214 УК РК - уклонение от уплаты таможенных платежей и сборов;

- ст. 221 УК РК - уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет;

- ст. 222 УК РК - уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций;

- ст. 222-1 УК РК - незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика.

В дальнейшем в отечественном уголовном законодательстве Законом РК от 18 января 2011 г. появилась новая норма, предусматривающая «специальный случай» (как это определяет частью 3 ст. 65 УК РК) освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием. Содержалась она в примечании к ст. 214 УК РК, которая устанавливала, что лицо, добровольно уплатившее сумму недоимки, начисленные пени, сумму штрафов, установленных законодательством Республики Казахстан, освобождается от уголовной ответственности по части первой настоящей статьи, если в его действиях не содержится состав иного преступления. При этом, законодатель в специальной норме (ст. 214 УК РК) предусматривал специальный вид освобождения от уголовной ответственности, а в нормах о налоговых преступлениях, в частности в ст. 221 УК РК (Уклонение гражданина от уплаты

налога и (или) других обязательных платежей в бюджет) такое положение отсутствовало, хотя по степени и характеру общественной опасности эти преступления не отличались [11].

В Уголовном Кодексе Республики Казахстан от 3 июля 2014 г. (далее - УК РК), количество статей и уголовных правонарушений по сравнению с УК РК 1997 г. не изменилось [12].

Вместе с тем, значительное изменение в социально-экономической жизни страны обуславливало необходимость коренного изменения и действующего законодательства, включая уголовное.

Анализ санкций за указанные уголовные правонарушения, предусмотренные в УК РК позволяет сделать два вывода.

1. Данные уголовные правонарушения являются уголовными проступками (ч. 1 ст. 236 УК РК, ч. 1 ст. 244 УК РК, ст. 246 УК РК), преступлениями небольшой (ч. 1 ст. 233, ч. 2 ст. 236, ч. 1 ст. 221, ст. 222-1), средней тяжести (ч. 2 ст. 233, ч. 3 ст. 236, ч. 2 с. 244, ч.ч.1, 2 ст. 245 УК РК) и тяжким преступлением (ч.3 ст. 245 УК РК).

2. Санкции рассматриваемых норм являются альтернативными, поскольку содержат сразу несколько видов наказания. За совершение налоговых правонарушений могут быть применены такие виды наказания, как: штраф: до 5 000 МРП; исправительные работы: до 5 000 МРП; общественные работы: 300 часов; арестом: до 90 суток; ограничение свободы: на срок до пяти лет; лишение свободы: до десяти лет. В качестве дополнительных видов наказания за рассматриваемые правонарушения предусмотрены: конфискация; лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью: до трех лет [13].

Таким образом, анализ истории развития уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений позволяет сделать вывод о том, что оно испытывало влияние различных, порой прямо противоположных по своему содержанию, социально-экономических процессов развития общества, что

обусловило специфику критериев криминализации налоговых преступлений этого периода и пути развития уголовного законодательства.

В частности, наблюдалась тенденция к расширению круга преступлений в сфере налогообложения, разграничению уголовной и административной ответственности в зависимости от размера вреда, причиненного налоговым отношениям, дифференциации уголовной ответственности в зависимости от субъекта преступления, размера неуплаченных налогов и сборов, подлежащих перечислению в доход государства, способа совершения преступления. Между тем уголовно-правовые нормы в сфере охраны налоговых отношений отражали устаревшие концепции приоритета политических интересов над экономическими.

В связи с активными социально-экономическими, политическими и налоговыми преобразованиями в обществе в УК РК продолжают вноситься соответствующие изменения и дополнения.

Следует отметить, что изменения уголовно-правовых норм, охраняющих налоговые отношения, были связаны уже не с кардинальными изменениями налогообложения, а с несовершенством отдельных норм уголовного закона, не обеспечивающих надежной охраны налоговых отношений, с одной стороны, и стремлением шире использовать меры по возмещению ущерба, причиненного бюджетной системе государства, с другой стороны.

Учитывая последние изменения в УК РК, касающиеся увеличения порога крупного и особо крупного ущерба для отдельных составов преступлений в сфере экономической деятельности, а также расширение перечня составов уголовных правонарушений в сфере экономической деятельности, при совершении которых впервые лицо освобождается от уголовной ответственности при условии возмещения ущерба и перечисления в бюджет денежного возмещения, можно сделать вывод, что в эволюции уголовного законодательства в рассматриваемой сфере наметился очередной этап.

Основными современными тенденциями в развитии уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет, по нашему мнению, являются:

- завышение критериев криминализации деяний (в виде увеличения границ крупного и особо крупного размеров неуплаченных сумм налогов, сборов, страховых взносов) и, как следствие, исключение уголовной ответственности в обеспечении охраны налоговых правоотношений в пользу налоговой ответственности;

- фактическое блокирование уголовно-правовых средств борьбы с отдельными видами налоговых преступлений;

- компенсационно-штрафной характер ответственности.

## 1.2 Понятие и виды налоговых правонарушений

Налоговые правонарушения являются наиболее распространенными деяниями среди экономических уголовных правонарушений, так как в Казахстане свыше 60 видов налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет. Соответственно, у правоохранительных органов достаточно широкий спектр для выявления и привлечения виновных лиц к уголовной ответственности.

В действующем уголовном законодательстве правовые нормы, устанавливающие уголовную ответственность за совершение противоправных деяний, посягающих на урегулированный налоговым законодательством порядок исполнения обязанностей по уплате законно установленных налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, закреплены в Главе 8 «Уголовные правонарушения в сфере экономической деятельности».

Сложности в понимании содержания и определении видов преступлений, образующих группу налоговых преступлений, связана во многом с тем, что

действующее уголовное законодательство в своей структуре не выделяет в отдельную главу преступления, которые по своему существу являются налоговыми.

Представляется, что раскрытия понятия и видов налоговых правонарушений необходимо изучить сущность «налогов» и «платежей».

Согласно п. 26 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» при рассмотрении уголовных дел об уклонении от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет судам следует иметь в виду, что нормы Налогового кодекса определяют виды налогов и обязательных платежей в бюджет, сроки их уплаты и объекты налогообложения и платежей [14].

Согласно п. 55) статьи 1 Кодекса Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» под налогами понимается законодательно установленные государством в одностороннем порядке обязательные денежные платежи в бюджет, за исключением случаев, предусмотренных настоящим Кодексом, производимые в определенных размерах, носящие безвозвратный и безвозмездный характер [15].

Налог — это безвозвратное взимание денег от плательщика к государству и только. Этим налог отличается от возвратных платежей, например, государственных займов, при которых деньги движутся в начале от плательщика к государству, а затем - от государства к плательщику. Безвозвратность одновременно означает бессрочность изъятия денег, то есть они не будут возвращены ни в каком будущем.

Подходный налог является без эквивалентного платежа. Налог опосредует одностороннее движение стоимости в денежной форме, не сопряженное встречным движением стоимости в товарной форме. Однако,

можно безусловно утверждать, что эквивалентом налога являются те услуги, которые оказывает плательщику государственная власть.

Налог порождает стабильные экономические отношения, чем отличается от административного штрафа, который обладает многими признаками налога, но не является налогом.

Налог характеризуется наличием объекта обложения. Не существует налога просто так – любой налог взимается по поводу наличия или совершения чего-либо, то есть при наличии объекта налогообложения.

Налог всегда носит индивидуальный определенный характер, то есть всегда существует субъект платежа в виде конкретного юридического или физического лица. В противном случае не с кого будет взять налог.

Для налога характерен определенный размер платежа. В нормативных актах, устанавливающих налог, всегда определяется размер налога тем или иным способом (в процентах от дохода, в виде твердой фиксированной суммы и т.д.). Наличие определенного размера налога формирует содержание налогового обязательства – налогоплательщик знает, сколько должен государству.

Фиксированность сроков уплаты налога - важная его характеристика. Сроки уплаты налога строго регламентируются государством и в отличие от других платежей не могут меняться по срокам без изменения законодательной базы.

Сумма налога всегда идет в доход государства, чем налог отличается от всякого рода сборов и платежей, которые могут устанавливаться в рамках негосударственных структур (например, партийные взносы, учредительные паи и т.п.).

Таким образом, о понятии налог можно сказать, что в материальном смысле налог – это сумма денег (реже - вещей), подлежащая передаче налогоплательщиком государству в установленных размерах, в обусловленные сроки и в определенном порядке; в экономическом смысле – это денежное

отношение, опосредующее одностороннее движение стоимости от плательщика к государству в установленных размерах и в определенном порядке; в юридическом смысле – это государством установленное, порождающее обязательство лица по передаче государству суммы денег (реже – вещей) в определенных размерах, в обусловленные сроки и в определенном порядке.

Рассмотрим юридические признаки.

Налог – это установление государства. Только оно может ввести режим налогообложения граждан, обязывая их отдавать определенные суммы денег. В Республике Казахстан обязанность платить налоги возведена в ранг конституционной обязанности граждан. При этом государство действует, опираясь на свои полномочия субъекта политической власти.

Налог – это продукт одностороннего волеизъявления государства. Несмотря на наличие многочисленных теорий, согласно которым налог есть продукт договора между нацией (населением, гражданами в их совокупности) и государством, то есть согласованного волеизъявления двух сторон, совершенно очевидно, что в юридическом смысле государство, устанавливая налог, не согласовывает этот вопрос ни с каждым налогоплательщиком в отдельности, ни с отдельными их группами, ни с представителями народа в лице каких-либо общественных формирований. То есть в данном случае государство действует односторонне. Более того, в тех странах, в которых существует практика принятия законов путем референдумов, где и выявляется желание народа, имеются специальные оговорки, что по итоговым законам референдум не проводится. Такой же порядок установлен и в Казахстане в соответствии с Указом Президента Республики Казахстан, имеющим силу Закона от 2 ноября 1995 г. «О республиканском референдуме», предметом референдума не могут быть вопросы бюджетной и налоговой политики.

Налог всегда существует только в правовой форме. Для современного государства наличие правовой формы налога является совершенно очевидной.

Налог практически невозможно ввести, не издав какого-либо закона, указа, декрета, ординанса и так далее. Совершенно очевидно и то, что этот правовой акт должен быть совершен в письменной форме, скреплен соответствующими подписями, печатями и иметь прочие реквизиты, устанавливаемые законодательством данной страны в отношении правовых актов, включая в качестве обязательного условия приобретения им юридической силы путем публикации в установленном порядке.

Налог – это законно установленный платеж. Конституция Республики Казахстан устанавливает обязанность граждан платить законно установленные налоги. Следовательно, незаконно установленный налог не только не порождает обязанности граждан его платить, но и не порождает налога вообще. Налог, который можно не платить, существовать не может.

Налог носит принудительный характер. Принудительность налога проявляется в двух моментах. Во-первых, налог вводится принудительно, то есть против воли и желания налогоплательщика. Во-вторых, если налогоплательщик не выполняет своего налогового обязательства добровольно, то деньги государство изымает принудительно (либо через суд, либо в силу одностороннего распоряжения налогового ведомства в зависимости от того, какой порядок установлен в данной стране). При некоторых механизмах взимание налога (например, при удержании его у источника выплаты дохода), налогоплательщик вообще не совершает каких-либо действий по уплате налога. Удержание налога происходит, можно сказать, автоматически.

Налог является обязательным платежом. Признак обязательности налога выражает категория долженствования. Налогоплательщик обязан уплатить налог в сумме, порядке и сроки, установленные законодательством.

Другие обязательные платежи в бюджет – обязательные отчисления денег в бюджет в виде плат, сборов, пошлин, за исключением таможенных платежей, производимые в размерах и случаях, установленных настоящим Кодексом (п. 10 ст. 1 Налогового кодекса).

Статья 189 НК определяет виды налогов и других обязательных платежей в бюджет. Так, в Республике Казахстан действуют следующие виды налогов: корпоративный подоходный налог; индивидуальный подоходный налог; налог на добавленную стоимость; акцизы; рентный налог на экспорт; специальные платежи и налоги недропользователей; социальный налог; налог на транспортные средства; земельный налог; налог на имущество; налог на игорный бизнес;

Платежами в бюджет признаются: государственная пошлина; сборы, плата за: пользование лицензиями на занятие отдельными видами деятельности; пользование земельными участками; пользование водными ресурсами поверхностных источников; эмиссии в окружающую среду; пользование животным миром; лесные пользования; использование особо охраняемых природных территорий; использование радиочастотного спектра; предоставление междугородной и (или) международной телефонной связи, а также сотовой связи; размещение наружной (визуальной) рекламы (п.п. 2 п. 1 ст. 189 НК).

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

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

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

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

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

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

соответствующего отражения нет, то формальная часть состава сокрытия налицо [16].

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

При этом следует иметь в виду, что не каждое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к уголовной ответственности.

Так, основанием уголовной ответственности по статье 244 УК РК является уклонение гражданином от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет в крупном размере, а по статье 245 УК РК – уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в крупном и особо крупном размерах.

Несмотря на наличие законодательных закреплений налогов и платежей, следует признать, что четкого и определенного легального термина в отечественной системе норм права нет, а понятие налогового преступления разработано в уголовно-правовой науке. Вместе с тем, в настоящий момент нельзя говорить о единообразии толкования понятия налогового преступления.

На наш взгляд от точности правильного определения налогового преступления зависит не только налоговая политика государства, но и выработка самой стратегии по борьбе с этим видом преступлений. Следует отметить, что в науке уголовного права высказаны различные точки зрения на этот счет.

С.С. Белоусова считает, что налоговое преступление — это общественно опасное умышленное деяние, являющееся противоправным и уголовно наказуемым и позволяющим субъекту избежать или уменьшить обязательные выплаты в бюджет, коими являются налоги [17, с. 22].

По мнению А.М. Вандышева налоговое преступление — это умышленно совершенное путем бездействия деяние, предусмотренное уголовным законом,

посягающее на общественные отношения по поводу исчисления и взыскания налогов и иных платежей, осуществления налогового контроля и формирования бюджета. Предметом налогового преступления служит сумма денежных средств, подлежащая перечислению в бюджет в счет причитающегося к уплате любого вида налога (ов), исчисленного по результатам финансово-хозяйственной деятельности в размере, не превышающем налоговой ставки [18, с. 45].

И.Н. Соловьев под налоговыми преступлениями понимает деяния, которые осуществляются в рамках финансово-хозяйственной деятельности лица, при этом посягающие на экономические интересы государственного аппарата, связанные с правильным исчислением и уплатой налогов, сборов и страховых взносов [19, с. 63].

Середа М.И. в свою очередь под налоговыми преступлениями понимает деяния, совершаемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с физических и юридических лиц [20, с. 32].

Профессор Воложенкин Б.В. под налоговыми преступлениями понимает преступные деяния, посягающие против установленного порядка уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды [21, с. 79].

Суммируя существующие точки относительно определения налогового преступления, приходим к выводу, что налоговыми преступлениями признаются предусмотренные и запрещенные уголовным законом под угрозой наказания общественно опасные деяния (действие или бездействие), посягающее на правоотношения в сфере налогообложения.

Кроме отсутствия единообразия в вопросах определения налоговых преступлений, среди ученых нет единства и в определении видов налоговых преступлений.

Так, ряд ученых исследователей предлагают включать в состав налоговых преступлений всю совокупность преступных деяний, совершение которых причиняет вред общественным отношениям, урегулированным нормами налогового законодательства.

Следует не согласиться с данным утверждением, поскольку в рассматриваемом контексте налоговые преступления могут совершаться не только налогоплательщиками и не только в связи с неисполнением либо ненадлежащем исполнении обязанностей по уплате налогов (сборов, страховых взносов), но также и должностными лицами налоговых органов, ввиду неисполнения либо ненадлежащего исполнения ими служебных обязанностей в сфере налогообложения и налогового администрирования в целом.

Л. Д. Гаухман в группе экономических преступлений выделяет подгруппу преступлений, посягающих на сферу финансов в части формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов от сбора налогов, страховых взносов и таможенных платежей, а также сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней. Он определяет их как преступления в сфере формирования бюджета и государственных внебюджетных фондов.

К ним Л. Д. Гаухман относит уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные или внебюджетные фонды, уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций, уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица и нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и природных драгоценных камней [22, с. 17].

Другие ученые к числу налоговых преступлений относят уклонение от уплаты таможенных платежей. Исходя из того, что таможенные и налоговые платежи имеют одну и ту же правовую природу, цели и т. д.

Так, А.П. Зрелов и М.В. Краснов к налоговым преступлениям, относят также, уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организаций или физических лиц, совершенное в крупном размере, а также общественно опасные деяния, связанные с созданием юридического лица с вымышленной целью для получения под его прикрытием налоговых льгот [22, с. 21].

Таким образом к налоговым правонарушениям относятся следующие виды общественно опасных деяний:

1. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК РК);

2. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций (ст. 245 УК РК);

3. Незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика, задолженности плательщика по таможенным платежам, налогам, специальным, антидемпинговым, компенсационным пошлинам, пеней, процентов в случае их начисления (ст. 246 УК РК).

Подводя итог по рассматриваемому вопросу, можно сделать вывод о том, что под «налоговыми преступлениями» понимается предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно опасные умышленные деяния (действия или бездействия), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения.

Предпосылкой для выделения преступлений против налоговой системы являются общественные отношения в сфере налогообложения и регулирующее их налоговое законодательство. Налоговые отношения — это отношения государства в лице его уполномоченных органов с неограниченным кругом налогоплательщиков в лице организаций и физических лиц, на которые возложена обязанность платить налоги и нести ответственность за их неуплату.

К налоговым правонарушениям относятся следующие виды общественно опасных деяний:

1. Уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 244 УК РК);

2. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций (ст. 245 УК РК);

3. Незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика, задолженности плательщика по таможенным платежам, налогам, специальным, антидемпинговым, компенсационным пошлинам, пеней, процентов в случае их начисления (ст. 246 УК РК).

### 1.3 Ответственность за налоговые правонарушения в уголовном праве некоторых зарубежных стран

Изучение зарубежного опыта уголовно-правовой охраны налоговых отношений государств является крайне важным поскольку позволяют выявить успешные практики, которые позволяют улучшить национальное законодательство и способствуют эффективной борьбе с налоговыми правонарушениями.

Изучение зарубежного уголовного права возможно на примере уголовного права ряда отдельных государств, представляющих типичные подходы к уголовно-правовой охране и регулированию общественных отношений в рамках отдельных правовых семей [23, с. 52].

Следует отметить, что ответственность за совершение налоговых уголовных правонарушений исторически устанавливалась во всех государствах. Отношения по уплате налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет везде считаются одинаково важными и охраняемыми. Об этом свидетельствует, в частности, факт конституционного закрепления обязанности уплаты налогов практически во всех государствах.

В большей части нормы, обязывающие лиц уплачивать законно установленные налоги и другие обязательные платежи, закреплены в разделах и главах Конституции, определяющих правовой статус человека и гражданина.

Например, в главе 2 «Основные права и свободы человека и гражданина» Конституции Республики Армения содержится ст. 45, согласно которой каждый обязан в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи.

В разделе II «Личность, общество, государство» Конституции Республики Беларусь расположена ст. 56, закрепляющая, что граждане обязаны принимать участие в финансировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей.

Конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы закреплена также и в Конституции Российской Федерации в ст. 57 главы 2 «Права и свободы человека и гражданина».

Необходимо отметить, что налоговая составляющая в той или иной степени присутствует в конституционных положениях практически всех стран, однако доля ее неодинакова. В конституциях одних государств прописаны лишь положения самого общего характера, в конституциях других значительное внимание уделяется разграничению полномочий центральных властей и администраций территориальных образований в части установления и взимания налогов и сборов. Третьи отличаются достаточно большим количеством положений, в частности, в некоторых из основных законов определяются составы налогов и сборов и даже прописываются отдельные элементы их юридических конструкций.

Уголовная ответственность за налоговые правонарушения в зарубежных странах мира имеет свои особенности и отличается друг от друга. В рамках магистерской диссертации рассмотрим зарубежный опыт тех стран, где развития государства свидетельствуют о развитой рыночной экономикой.

В США уголовная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена в многочисленных законодательных актах, входящими в систему налогового законодательства. Особенностью законодательного регулирования США налоговых правонарушений является возможность привлечения к уголовной ответственности юридических лиц.

В США ответственность за налоговые преступления регулируется законодательством, кодифицированным в разделе № 26 Свода законов США. В основу этой кодификации положен Закон 1954 года о внутренних доходах, именуемый Кодексом внутренних доходов (ныне действующая редакция утверждена Законом 1986 года, который называется Кодексом внутренних доходов 1986 года).

К преступлениям в сфере налоговых правоотношений в США относятся: намеренное уклонение от уплаты налогов путем представления заведомо ложных налоговых деклараций или скрывания доходов (статья 7201 «Уклонение от уплаты налогов»), за уклонение от сбора и выплаты налогов, которые были зачислены на счет налогоплательщика (статья 7202 «Неуплата налогов»), неуплату оценочного налога или представление заведомо ложных налоговых деклараций (статья 7203 «Неуплата оценочного налога»), за представление заведомо ложных налоговых документов или скрывание доходов (статья 7206 «Представление заведомо ложных налоговых документов»). Наказания за налоговые правонарушения предусматриваются в виде лишения свободы и высокие штрафные санкции [24].

Налоговые правонарушения в Канаде относятся к преступным деяниям против государства и преступлениями, согласно п. 1 ст. 149.1 Закона 1985 г. «О подоходном налоге» признаются деяния, в форме финансового мошенничества, включая уклонение от уплаты налогов, хищения, а также иного вида мошенничества. Наиболее опасные формы налоговых правонарушений, в частности неуплата налогов на сумму более 5 тыс. канадских долларов, наказываются как представление поддельных документов по ст. 368 УК

Канады, или как обман либо подлог по ст. 380 УК Канады и может составить до 14 лет лишения свободы. Виды наказаний за совершения данных деяний зависят от способа совершения и предусматривают от штрафа до лишения свободы. В качестве дополнительного наказания применяется публичное оглашение факта совершения тем или иным лицом налогового преступления и обязательная публикация данных фактов в СМИ [14, с. 52].

В Великобритании существует ряд уголовных наказаний за налоговые правонарушения, включая уклонение от уплаты налогов, подачу заведомо ложных налоговых деклараций, умышленное скрывание доходов и прочие. Согласно Закону о налогах, отражающем общие положения по налогообложению в Великобритании, лицо может быть привлечено к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в случаях, когда оно намеренно утаивало свои доходы или манипулировало своими налоговыми декларациями с целью сокрыть налоговые обязательства. Кроме того, законодательство о финансовых правонарушениях предусматривает серьезные уголовные наказания за мошенничество, манипуляции на рынке и другие преступления, связанные с финансовой деятельностью, в том числе с налогами. Эти уголовные наказания могут варьироваться в зависимости от серьезности правонарушения и могут включать штрафы, лишение свободы и другие меры борьбы с финансовыми преступлениями [25, с. 46].

В Германии ответственность за налоговые правонарушения закреплена Уголовным кодексом ФРГ. При этом, перечень налоговых преступлений предусмотрен в Положении о порядке взимания налогов. Понятие «уклонение от уплаты налогов» определяется в УК Германии через перечисление конкретных способов совершения данного правонарушения: умышленное непредставление сведений; представление недостоверных либо неполных сведений; умышленное неприменение знаков уплаты пошлины либо налоговых штампов, при обязательном условии наступления вредных последствий (занижения размера обязательных платежей, получения неоправданных

налоговых преимуществ и пр.). Наказания зависят от тяжести правонарушения и могут быть штрафами, исправительными работами или лишением свободы [26, с. 73].

Во Франции налоговые правонарушения рассматриваются как экономические преступления и предусматриваются в Общем кодексе о налогах (или Налоговый кодекс Франции). Согласно Налоговому Кодексу Франции, уголовное преследование возможно в случае умышленного сокрытия доходов и нарушения налоговых обязательств по уплате налогов в случае, если налоговый должник знает, что его действия являются нарушением закона. Подача заведомо ложных налоговых документов, сокрытие доходов и другие аналогичные действия признаются налоговыми мошенничествами и могут привести к возбуждению уголовного дела. Уголовные наказания могут включать в себя штрафы, лишение свободы, а также взыскание налоговых задолженностей [27, с. 55].

Так, Налоговым кодексом Франции устанавливаются различные налоговые деликты (ст. ст. 1727–1740), налоговые проступки (ст. ст. 1771, 1777, 1783А) и налоговые преступления (ст. 1741). Наибольшей степенью общественной опасности обладают налоговые преступления, предусмотренные ст. 1741 Общего кодекса о налогах. Так, любое лицо, которое мошеннически избегало или пыталось обманным путем уклониться от уплаты налогов в целом или частично, или скрывало часть сумм, подлежащих налогообложению, или совершило действия, направленные на признание его несостоятельным или иным образом препятствовало взысканию налога или действовало каким-либо другим мошенническим способом, несет ответственность, независимо от применимых налоговых санкций, в виде штрафа в размере 500 000 евро и лишения свободы на срок до пяти лет.

В дополнение к Налоговому кодексу, в 2013 году во Франции был принят Закон о борьбе с уклонением от уплаты налогов и экономической и финансовой

преступностью регулирующих ответственность за уклонение от налогообложения и ужесточающих наказания за их совершения [28].

В 2018 году был принят Закон о борьбе с мошенничеством, в котором предусмотрено финансирование, направленное на укрепление борьбы с налоговыми преступлениями, усиление санкций за уклонение от уплаты налогов, социальное и таможенное мошенничество [29].

Таким образом, отличительной особенностью этого противоправного деяния по сравнению с уклонением от уплаты налоговых платежей по отечественному законодательству является то, что оно квалифицируется как мошенничество.

В Италии уголовная ответственность за налоговые преступления и проступки предусматривается Законом Итальянской Республики от 7 августа 1982 г. № 516, а также Декретом Президента Республики Италия от 29 сентября 1973 г. «О взимании подоходного налога». В соответствии со ст. 3 указанного Закона к числу налоговых преступлений относятся: уклонение от уплаты налогов, самовольное изготовление и распространение бланков для налоговых документов, подделка налоговых документов, уничтожение бухгалтерских документов, внесение в налоговые документы ложных сведений. К уголовным проступкам в налоговой сфере относятся задержка уплаты налогов, непредставление декларации о доходах, непредставление документов бухгалтерской отчетности. При этом в понятие уклонения входит уклонение от уплаты как подоходного налога, так и налога на имущество, а также получение незаконных выплат в рамках налоговых отношений.

Обращает на себя внимание тот факт, что к понятию уклонения от уплаты налогов относят достаточно много самостоятельных действий, имеющих общий признак: цель уклонения от уплаты налогов. При этом в законе очень подробно описываются точные признаки действий, образующих факт уклонения от уплаты налогов.

Среди стран со строгими видами наказания, в том числе за налоговые правонарушения следует отнести Китай. Уголовная ответственность за налоговые правонарушения в Китае регулируется законом «О налогах на прибыль», а также многими другими законами и указами. Как и в других странах, уголовная ответственность за налоговые правонарушения может возникать, если налоговый плательщик умышленно укрывает свой доход или завышает расходы (завышение затрат) с целью сокрытия своей налоговой обязанности перед государственным бюджетом. Кроме этого, представление заведомо ложных деклараций или планирование налогового обмана также может привести к уголовному преследованию. На этапе расследования возможно принятие взыскательных мер, включая возмещение налогов, наложение административных штрафов и наложение административной ответственности. Если нарушение является уголовным преступлением, налоговый налогоплательщик может лишиться свободы или быть оштрафован на большую сумму [30, с. 36].

Кроме того, в Китае существует наказание за налоговые правонарушения, связанные с коррупцией. Такие нарушения включают получение взятки, фиктивную бухгалтерию, подделку контрактов на налоговые цели и нарушения правил налоговой регистрации. Эти преступления могут привести к возбуждению гражданского и уголовного дела с соответствующими наказаниями.

Отличительной чертой борьбы с налоговыми преступлениями в Китае является выделение наряду с общими субъектами налоговых преступлений, ответственности должностных лиц налоговых органов. Так, статья 404 УК КНР предусматривает уголовную ответственность должностного лица налогового органа за злоупотребления представленными ему полномочиями, выразившиеся в противозаконном невзимании или взимании меньшей налоговой суммы, когда это наносит серьезный ущерб государственным налогам.

Интересным для изучения законодательных подходов регламентации налоговых правонарушений представляет законодательство стран СНГ, в рамках которой можно отметить такие государства как Армения, Беларусь, Киргизия и Россия, которые являются членами Евразийского экономического союза (далее - ЕАЭС). При этом сравнительный анализ стран ЕАЭС основывается на международных нормах, обязывающих данные государства принять меры по внесению изменений в свое законодательство, предусматривающее противоправность таких деяний.

Следует отметить, что в странах СНГ, включая страны ЕАЭС за основу регламентации налоговых преступлений были взяты положения Модельного уголовного кодекса для государств-участников СНГ [31].

В этой связи, система и признаки налоговых преступлений имеют определенное сходство. В частности, в уголовных законах большинства стран ЕАЭС объектом состава преступления, связанного с уклонением от уплаты налогов, выступают основы экономики, порядок экономической (хозяйственной) деятельности, ее сфера.

В Республике Армения ответственность за налоговые преступления дифференцируются в зависимости от субъектов преступлений: уклонение от уплаты налогов, пошлин или иных обязательных платежей, уклонение гражданина от уплаты налогов. Отличительными особенностями перечисленных составов с национальным законодательством являются: а) уклонение от уплаты налогов, пошлин и иных обязательных платежей включает уклонение от уплаты таможенных платежей; б) содержат только один квалифицирующий признак — «совершенное в крупном размере»; в) критерием величины крупного размера выступает размер минимальной заработной платы [32].

В Республике Беларусь нормы об уголовной ответственности за налоговые преступления содержатся в ст. 243 Уголовного кодекса Республики Беларусь (далее — УК РБ) «Уклонение от уплаты сумм налогов, сборов»,

которая объединяет основания уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов как с физических лиц, так и с организаций, в отличие от российского уголовного законодательства. В УК РБ устанавливает в самостоятельных статьях ответственность за уклонение от исполнения обязанностей налогового агента по перечислению налогов, сборов, за налоговое мошенничество, за уклонение от уплаты страховых взносов (ст.ст. 243<sup>1</sup>-243<sup>3</sup> УК РБ). Однако, как и в отечественном законодательстве, здесь применяются разные размеры ущерба, являющиеся следствием уклонения от уплаты налоговых платежей (крупный и особо крупный размер) [33].

В Российской Федерации налоговые преступления включают в себя различные действия и бездействия, которые условно можно разделить на пару основных групп:

1) налоговые преступления, состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды, установленные для налогоплательщиков – физических лиц;

2) налоговые преступления, состоящие в уклонении от уплаты налогов и сборов в государственные внебюджетные фонды, установленные для налогоплательщиков – юридических лиц (организаций) [34].

К налоговым преступлениям относятся: уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов (ст. 198 УК РФ); уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов (ст. 199 УК РФ); неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ); сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов (ст. 199.2 УК РФ); уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и

профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (ст. 199.3 УК РФ); уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд (ст. 199.4 УК РФ) [35].

Различия норм, устанавливающих уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) иных платежей в Республике Казахстан и Российской Федерации заключаются в: а) квалифицирующих признаках; б) способах совершения преступления; в) величине, определяющей крупный (особо крупный) размер.

Налоговые преступления определены Уголовным кодексом Кыргызской Республики (далее – УК КР) и включают в себя следующие деяния: уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет (ст. 243 УК КР) и уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организацией (ст. 243 УК КР) [36].

В соответствии с законодательством Кыргызской Республики, уголовная ответственность за такие преступления может быть предъявлена как физическим, так и юридическим лицам. Деяние считается преступным, если совершено в крупном размере, который исчисляется в расчетных показателях, установленных законодательством Кыргызской Республики на день совершения преступления. Наказания могут быть различными, начиная от штрафов и заканчивая лишением свободы на различные сроки в зависимости от характера и формы совершения.

Подводя итог рассмотрению особенностей зарубежного уголовного законодательства о налоговых преступлениях, можно выделить общую с казахстанским законодательством черту, заключающуюся в том, что все государства едины в стремлении осуществлять уголовное преследование лиц, злобно не исполняющих свои обязанности по исчислению и уплате налогов. В качестве основных критериев признания тех или иных незаконных действий

уголовно наказуемыми рассматриваются их умышленность и крупный размер неуплаченных налогов.

Во многих странах дальнего зарубежья уголовная ответственность за налоговые преступления предусмотрена не нормами уголовных законов (кодексов), а нормативными правовыми актами, входящими в систему законодательства о налогах. При этом, в некоторых странах широко применяется понятие «налоговое мошенничество», и определяется как умышленные действия лица, направленные на снижение налогов и совершаемые путем фальсификации документов, имеющих значение для налоговых органов.

В странах же ЕАЭС уголовная ответственность за налоговые преступления закрепляется в Уголовных кодексах стран и имеет значительное сходство с отечественным законодательством.

В целом, исследование законодательства зарубежных стран характеризуется детализированным делением преступлений и правонарушений в зависимости от видов налогов, с которыми связано преступное посягательство и подробным описанием способов совершения налоговых преступлений. При этом, уголовная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена не только для физических лиц, но и для юридических лиц (организаций), и предусматривает наказания от штрафа до лишения свободы, которое может варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств.

## 2 УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ Республики Казахстан

### 2.1 Объективные признаки налоговых правонарушений

От правильной квалификации уголовно-правовой нормы зависит успешность применения такой нормы в правоприминительной практике.

С учетом повышенной степени общественной опасности и распространенности в структуре эконоических уголовных правонарушений в рамках магистерской работы будут рассмотрены объективные и субъективные признаки противоправных деяний, совершаемых в форме уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц (ст. 244 УК РК) и организаций (ст. 245 УК РК).

Общим признаком характеризующих данные деяния является их повышенная общественная опасность, отличающая указанные деяния от иных противоправных посягательств в налоговой сфере.

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц и организаций определяется тем, что данные уголовные правонарушения приносят значительный ущерб, его налоговой, финансовой, экономической безопасности государства в причинении ущерба государственному бюджету, в том числе его формированию от сбора сумм с физических и юридических лиц, в результате недополучения налогов с установленных объектов налогообложения [34].

Для признания налоговых правонарушений противоправным деянием и обоснованного привлечения к уголовной ответственности, необходимо установления суммы причинения крупного размера гражданами и крупного и особо крупного размера организациями.

Согласно пункта 38) статьи 3 УК РК крупным размером признается причиненный физическими лицами ущерб на сумму превышающую двадцать тысяч месячных расчетных показателей, а с организаций сумма не поступивших платежей в бюджет должно превышать 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.

В соответствии с пунктом 3) статьи 3 УК РК особо крупным размером признается сумма не поступивших платежей в бюджет от организаций, 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 из проверяемого периода, превышает десять процентов от суммы всех налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных налогоплательщиком за этот календарный год.

Правильное определение объекта налоговых правоотношений играет главную роль в системе баланса интересов субъектов уголовных правоотношений, так как с одной стороны – это гарантия защиты интересов субъектов предпринимательской деятельности, а с другой – интересов государства.

Следует отметить, что в юридической литературе отсутствует единый подход к определению объекта налоговых уголовных правонарушений.

Как отмечает И.Ш. Борчашвили объектом рассматриваемых преступлений признаются общественные отношения в сфере финансовой деятельности государства по формированию бюджета [37, с. 981].

Д.А. Глебов и А.И. Ролик полагают, что под объектом налогового преступления следует понимать порядок, установленный государством, в отношении процедуры исчисления налогов, сборов и страховых взносов физическими и юридическими лицами, а в последствии – их налогообложение [38, с. 72].

По мнению Б. В. Волженкина, под экономикой в рамках объекта преступления признается группа общественных отношений по поводу производства, обмена, распределения и потребления материальных благ [39, с. 56].

Данное определение объекта преступных деяний, направленных на уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, наиболее полно способствует раскрытию объекта налоговых правонарушений. В УК РК рассматриваемые налоговые правонарушения относятся к экономическим уголовным правонарушениям.

В этой связи объектом уклонения от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет являются общественные отношения по осуществлению законной финансовой деятельности государства.

Под непосредственным объектом налоговых преступлений следует считать общественные отношения, возникающие в сфере налоговой политики государства, а именно налоговая система и установленный законодательством Республики Казахстан порядок уплаты налогов, сборов и иных обязательных платежей в бюджет [40, с. 5].

Будучи разновидностью экономических уголовных правонарушений, противоправные деяния в сфере налогообложения имеют весьма значительные особенности при определении предмета налоговых правонарушений.

Подробный анализ понятий «налоги» и «иные обязательные платежи», а также их видов рассмотрен нами выше, в подразделе 1.3 магистерской диссертации.

Исходя из проведенного анализа предметом деяний в виде уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет не являются сами налоги и сборы, так как они являются не предметным объектом, а скорее являются особым устройством отчуждения собственного граждан. Чаще всего, уклонение гражданином от уплаты налогов и (или) иных платежей в бюджет совершается путем внесения ложной информации в налоговую декларацию и другие бухгалтерские документы, то есть с помощью совершения преступных действий, и таким образом налоговая декларация будет являться средством совершения этого преступления, но не предметом.

И наконец, конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы нематериальна, не предметна, в связи с чем справедливо замечает И.М. Середа, что «налоговые преступления не всегда совершаются способом сокрытия от государства обязанности уплатить налог. Вполне можно представить, каким образом конституционные обязанности можно выполнять и уклоняться от их исполнения. Но трудно представить результат воздействия на конституционную обязанность. Никакое неправомерное поведение не может исключать, умалять, изменять содержание юридической обязанности; в этой связи возникают лишь другие обязанности, вытекающие из факта привлечения к уголовной ответственности» [20, с.11].

По нашему мнению, а также в соответствии со статьями 244-245 УК РК предметом уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с физических лиц является не сами налоги, а деньги, подлежащие перечислению в бюджет в суммах, соответствующих ставкам этих налогов и других платежей, предусмотренным законодательством, то есть это сумма денег, выплачиваемая налогоплательщиком при исполнении обязательств перед государством по всем видам налогов и других платежей, которые граждане обязаны платить.

Согласно п. 1 ст. 33 ГК юридическим лицом признается организация, которая имеет на праве собственности, хозяйственного ведения или

оперативного управления обособленное имущество и отвечает этим имуществом по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права и обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридическое лицо должно иметь самостоятельный бланк и смету.

Юридическим лицом может быть организация, преследующая извлечение дохода в качестве основной цели своей деятельности (коммерческая организация) либо не имеющая извлечение дохода в качестве такой цели и не распределяющая полученный чистый доход между участниками (некоммерческая организация) (п. 1 ст. 34 ГК).

Юридическое лицо, являющееся коммерческой организацией, может быть создано только в форме государственного предприятия, хозяйственного товарищества, акционерного общества, производственного кооператива (п. 2 ст. 34 ГК).

Юридическое лицо, являющееся некоммерческой организацией, может быть создано в форме учреждения, общественного объединения, акционерного общества, потребительского кооператива, фонда, религиозного объединения и в иной форме, предусмотренной законодательными актами (п. 3 ст. 34 ГК).

Согласно подпункту 67) п. 1 ст. 1 Налогового кодекса юридическое лицо – организация, созданная в соответствии с законодательством Республики Казахстан или иностранного государства (юридическое лицо-нерезидент). Для целей настоящего Кодекса компания, организация или другое корпоративное образование, созданные в соответствии с законодательством иностранного государства, рассматриваются в качестве самостоятельных юридических лиц независимо от того, обладают ли они статусом юридического лица иностранного государства, где они созданы.

Для правильной квалификации налоговых правонарушений важное значение имеет установление объективных признаков.

В теории уголовного права под объективной стороной понимается совокупность признаков, характеризующих внешний акт конкретного общественно опасного посягательства на охраняемый уголовным законом объект [41].

Объективная сторона преступления, предусмотренного статьей 244 УК РК выражается в двух формах: бездействии, когда налогоплательщик попросту не предоставляет в налоговый орган необходимые бухгалтерские документы, когда их подача является обязательной, а также в действии, когда налогоплательщик включает в декларацию и иные бухгалтерские документы «включения в декларацию или иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению, с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров».

Одной из весомых проблем рассматриваемых деяний выступает неоднозначное толкование понятия «уклонение».

Согласно ст. 244 и ст. 245 УК РК в качестве уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет понимается непредставление налоговой декларации, а равно включение в нее заведомо ложных сведений.

Согласно п. 28 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» способами уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет являются действия, состоящие в умышленном не предоставлении декларации о доходах, хотя обязан это сделать, либо вносит в декларацию или иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, заведомо искаженные данные о доходах или расходах, либо об имуществе, подлежащем налогообложению. Следовательно, любые иные

уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет не охватываются объективной стороной преступления, предусмотренных ст. 244-245 УК РК.

Вместе с тем, многие исследователи подчеркивают, что представленное в уголовном законе понятие «уклоняется» является чрезмерно узким, что в действительности предоставляет злоумышленникам широкое поле для злоупотребления.

Практика применения уголовного законодательства подчеркивает, что уклонения не ограничивается действиями, связанными с предоставлением или непредоставлением налоговых деклараций – злоумышленники, в целях уклонения от уплаты обязательных платежей, разрабатывают весьма разнообразные способы и методы. Указанное в действительности указывает на недостаток правового регулирования в этой части, а также недостаточность правовой защиты столь важной категории общественных отношений, как налоговые.

Уклонение от уплаты налогов, как пишет Б. В. Волженкин, представляет собой введение в заблуждение налоговых органов относительно объектов налогообложения. Именно в этом обмане, прежде всего, заключается объективная сторона указанных налоговых преступлений [42, с. 43].

В. В. Стрельников считает, что уклонение — это действия или бездействие лица, подтверждающие его нежелание вносить обязательные платежи в соответствующие бюджеты и внебюджетные фонды [43, с. 108].

Учитывая различный в научной сфере подход к данному вопросу, мы разделяем позицию Н. А. Лопашенко, которая считает, что законодательная формулировка налоговых преступлений значительно бы выиграла, если бы в диспозиции вместо понятия «уклонение» было указано: «умышленная неуплата...» [43, с. 54].

Рассматривая нормы уголовного законодательства, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных

платежей в бюджет, можно отметить, что совершение подобных деяний возможно двумя способами:

— путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, что выражается в пассивном поведении виновного (бездействии);

— 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, что характеризует собой активное поведение налогоплательщика (действие) [44].

Таким образом, в целях эффективности применения норм в правоприменительной практике, предусматривающих уголовную ответственность только за умышленные действия преступника, выраженные в неуплате налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет предлагаем закрепить данный признак объективной стороны преступного посягательства в названии и диспозиции ст. ст. 244-245 УК РК.

Следует отметить, что указание на «иные документы», связанные с исчислением или уплатой налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, вызывает дискуссий среди ученых-юристов.

Соккрытие других объектов налогообложения или иных обязательных платежей предусмотренный в диспозиции статье 245 УК РК предполагает как активное, так и пассивное поведение. Оно означает спрятать, чтобы кто-нибудь не обнаружил, утаить что-либо от других, сделать что-то незаметным, хранить в тайне, не давать возможности другим заметить что-либо.

По мнению И. И. Кучерова, «под сокрытием следует понимать такие действия, которые направлены на формирование у налоговых органов ложного представления об объектах налогообложения в целях уклонения от выполнения организацией обязательств по уплате налога» [45, с.69].

«Соккрытие объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей» — это утаивание объекта или его преуменьшение, совершаемое с целью избежание уплаты налога. Иначе говоря, скрывая объект налога или обязательного платежа, налогоплательщик стремится создать видимость (в первую очередь перед налоговыми органами) того, что данным объектом налогоплательщик не обладает либо этот объект является меньше (в стоимостном или физическом эквиваленте), чем есть на самом деле.

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

При реальных налогах сокрытие объекта налогообложения выражается, например, в неуведомлении налоговых органов о наличии объекта обложения, в непостановке на регистрационный учет в налоговом органе по месту нахождения объекта, в непостановке имущества (например, строения) на государственный учет, совершение сделок с недвижимостью, выступающей объектом обложения, без государственной регистрации сделки, искусственное занижение стоимости или физических параметров объекта [46, с.77].

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

Надо сказать, что трактовка рассматриваемого способа в том духе, что им охватывается не только непредставление документации или внесение в нее заведомо искаженных сведений, но и любые другие способы уклонения от

уплаты от налога не может не вызвать чувства недоумения. Действительно, возникла некоторая несправедливость: применительно к корпоративному подоходному налогу способом уклонения от его уплаты признается лишь непредставление декларации или включение в нее заведомо искаженных данных; по остальным налогам - любой способ выведения объекта из-под налогообложения. Но так сформулирован уголовный закон.

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

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

- по корпоративному подоходному налогу: а) налогооблагаемый доход; б) доход, облагаемый у источника выплаты; в) чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение;

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

- по акцизам: а) операции, осуществляемые плательщиком акциза, с произведенными, добытыми и разлитыми им подакцизными товарами; б) оптовая и розничная реализация бензина (за исключением авиационного) и дизельного топлива; в) реализация конфискованных и (или) бесхозяйных, перешедших по праву наследования к государству и безвозмездно переданных в собственность государству подакцизных товаров; г) осуществление деятельности в сфере игорного бизнеса; д) организация и проведение лотерей; е) порча, утрата подакцизных товаров, акцизных марок; по рентному налогу на экспортируемую сырую нефть, газовый конденсат - объем сырой нефти, газового конденсата, реализуемый на экспорт; по налогу на сверхприбыль - часть чистого дохода недропользователя по каждому отдельному контракту за

налоговый период, в котором отношение накопленных доходов к накопленным расходам выше;

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

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

- по налогу на транспортные средства - транспортные средства, за исключением прицепов, подлежащие государственной регистрации и (или) состоящие на учете в Республике Казахстан; по налогу на имущество юридических лиц - основные средства и нематериальные активы».

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

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

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

Во-вторых, неуплата этих платежей не осуществляется посредством деяний, предусмотренных статьей 245 УК РК. То же самое можно сказать по поводу текущих платежей, предусмотренных по земельному налогу, налогу на транспортные средства, налогу на имущество.

Таким образом, возможность уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, как показывает анализ судебной практики, связана не только с непредоставлением декларации, но и манипуляциями, связанными с налоговыми декларациями.

Сущность преступлений, квалифицируемых статьями 244 и 245 УК РК, состоит в реальной неуплате налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет в срок, установленный законом. Использование различных способов уклонения от уплаты налогов является свидетельством наличия умысла на неуплату налогов.

## 2.2 Субъективные признаки налоговых правонарушений

Субъективные признаки состава преступления, включающие в себя характеристику субъекта и субъективной стороны преступного деяния, рассматриваются как необходимое условие уголовной ответственности. Следовательно, всесторонняя уголовно-правовая характеристика налоговых правонарушений, требует исследования юридически-значимых признаков, необходимых для решения вопроса об уголовной ответственности виновного лица [47, с. 55].

В теории уголовно права под субъективной стороной понимается психическая деятельность лица, непосредственно связанная с совершением преступления. Она образует психологическое, другими словами, субъективное содержание преступления, поэтому является его внутренней (по отношению к объективной) стороной [48, с. 11].

Основное значение субъективной стороны состава налоговых правонарушений занимает вина, которая характеризуется прямым умыслом. При уклонении от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет лицо осознает, что оно уклоняется 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...[49, с. 41].

То обстоятельство, что в диспозициях ст.ст. 244 и 245 УК РК использован термин «уклонение», указывающий на определенную цель совершаемого деяния - избежать уплаты законно установленных налогов и (или) других обязательных платежей, свидетельствует о том, что составы этих преступлений предполагают наличие в действиях виновного лица именно умысла, который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет.

Таким образом, состав преступления по деяниям, предусмотренным ст.ст. 244 и 245 УК РК только в случае, если совершается с прямым умыслом и направлено на избежание уплаты налога или сбора в нарушение установленных налоговым законодательством правил.

Так, например Алматинским районным судом города Астаны гр. З. был признан виновным в уклонении от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах, совершенном в крупном размере, и осужден по ст. 244 УК РК.

Изучение обстоятельств уголовного дела свидетельствует о том, что гр. З. согласно договору купли-продажи от 30.07.2021 г. продал гр. У. принадлежавший ему на праве собственности земельный участок с коммерческой недвижимостью. Полученный в результате сделки доход, облагаемый налогом, составил крупный размер и подлежал уплате в установленный срок и представить налоговый орган декларацию о фактически полученных доходах и произведенных расходах за 2021 г. Однако в нарушение данных требований гр. З., уклоняясь от уплаты подоходного налога, этого не сделал и причитающийся к уплате налог в установленные законодательством сроки не уплатил.

Судебная коллегия по уголовным делам г. Астаны приговор оставила без изменения. Однако, как следует из изучения материалов уголовного дела, органом досудебного расследования не было доказано наличие умысла. Вместе с тем, согласно уголовно-процессуального законодательства обвинительный

приговор постановляется лишь при условии, что в ходе судебного разбирательства виновность подсудимого в совершении преступления доказана, а описательная часть приговора должна содержать, в частности, описание преступного деяния, признанного доказанным, с указанием места, времени, способа его совершения, формы вины, мотивов, целей и последствий преступления, а также доказательства, на которых основаны выводы суда.

Указанные требования уголовно-процессуального закона судом по делу гр. З. выполнены не были, а подтверждение вины гр. З. в совершении рассматриваемого преступления суд в приговоре сослался на показания свидетелей, а также на извещение осужденного о необходимости его явки в налоговую инспекцию и на договор купли-продажи недвижимости.

По смыслу ст. 244 УК РК уклонение от уплаты налогов совершается исключительно с прямым умыслом. Несвоевременная же подача декларации о доходах, не связанная с намерением уклониться от уплаты налога, а равно искажение данных о фактически полученных доходах или понесенных при этом расходах, произошедшее по ошибке, не влекут уголовной ответственности.

Вместе с тем, без всестороннего выяснения обстоятельств по делу гр. З. суд сделал вывод о наличии в действиях осужденного прямого умысла на совершение данного преступления. Однако, согласно показаниям осужденного З., на которые суд сослался в приговоре в подтверждение его вины в совершении преступления, при продаже коммерческого жилья участвовал нотариус, во время совершения сделки объяснивший ему, что документы будут автоматический направлены в налоговую инспекцию. Также гр. З. заключил договор консалтинговых услуг с фирмой ООО «Налоги» о составлении декларации о доходах и направлении ее в налоговую инспекцию. Он был уверен, что декларация поступила в налоговую инспекцию. В мае 2022 г. он у налогового инспектора интересовался о наличии или отсутствии к нему каких-либо претензий, однако таковых не было. В конце сентября 2022 г., когда он находился в командировке, ему стало известно, что им интересуется

финансовая полиция, и по приезду он сам связался по телефону с работником финансовой полиции и из разговора понял, что его декларация в налоговую инспекцию не поступила. По возвращении из командировки он собрал копии декларации и документов и представил их в налоговую инспекцию, но, поскольку они были приняты как поступившие впервые, то за несвоевременное предоставление декларации З. был привлечен к уголовной ответственности. В этой связи приговор суда первой инстанции и определение апелляционной инстанции являются незаконным и подлежат отмене [50, с. 21].

Помимо вины субъективная сторона преступления охватывает также мотив, который определяет и направляет поведение человека в тесной связи с целью. Мотив и цель — это понятия очень близкие, однако они не являются полностью тождественными.

Мотивы уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет могут быть различными - корыстная заинтересованность, нежелание уплачивать налоги, стремление возместить затраты, обновить производственные мощности предприятия (организации) и т.д.

В юридической литературе существует утверждение о том, что «целью подобных преступных действий является уклонение от выполнения обязательств по уплате налогов, удержание неуплаченных в бюджет средств в собственности физического лица ... а также обращение этих средств в собственность других лиц» [51, с. 19].

Здесь хотелось бы подчеркнуть, что налогоплательщик при осознанном уклонении способен преследовать и иные цели, такие как корыстная или даже подрыв экономики страны. Во всех случаях, при совершении налоговых правонарушений цель не указывается как обязательный признак составов ст. 244 и ст. 245 УК РК и соответственно не влияет на его квалификацию.

Вина неразрывно связана с субъектом преступления. Субъектом уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет

является лицо, обязанное платить установленные налоги и обязательные платежи.

Согласно Конституции Республики Казахстан каждый гражданин уплачивать законно установленные налоги, сборы и иные обязательные платежи бюджет, причем налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в бюджет, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, поскольку иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Признаками субъектов налоговых правонарушений являются вменяемость и достижение возраста уголовной ответственности (16-летнего возраста), однако этого недостаточно для того, чтобы признать виновным лиц, в совершении преступлений, предусмотренных ст. 244 и ст. 245 УК РК.

Как справедливо отмечает Рахметов С.М., «специальный субъект может отсутствовать при уклонении от уплаты налогов или иных обязательных платежей путем включения не в декларацию, а в иные документы, связанные с исчислением или уплатой налогов или обязательных платежей в государственный бюджет, заведомо искаженных данных о доходах или расходах либо об имуществе, подлежащем налогообложению» [52, с. 71].

Субъектом статьи 244 УК РК могут быть как обычные граждане и индивидуальные предприниматели, граждане Казахстана, так и иностранные граждане и лица без гражданства.

В соответствии с подпунктом 57) п. 1 ст. 1 Налогового кодекса налогоплательщик – лицо и (или) структурное подразделение юридического лица, являющиеся плательщиком налогов и платежей в бюджет.

В соответствии с п. 1 ст. 363 Налогового кодекса декларацию по индивидуальному подоходному налогу представляют следующие налогоплательщики – резиденты:

- 1) индивидуальные предприниматели;
- 2) лица, занимающиеся частной практикой; согласно подпункту 19) пункта 1 ст. 1 Налогового кодекса лицо, занимающееся частной практикой, – частный нотариус, частный судебный исполнитель, адвокат, профессиональный медиатор;
- 3) физические лица, получившие имущественный доход;
- 4) физические лица, получившие доходы из источников за пределами Республики Казахстан;
- 5) домашние работники, в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан, получающие доходы не от налогового агента;
- 6) граждане Республики Казахстан, получающие доход работника по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам гражданско-правового характера, заключенным с дипломатическими и приравненными к ним представительствами иностранного государства, консульскими учреждениями иностранного государства, аккредитованными в Республике Казахстан, не являющимися налоговыми агентами;
- 7) граждане Республики Казахстан, получающие доход работника по трудовым договорам (контрактам) и (или) договорам гражданско-правового характера, заключенным с международными и государственными организациями, зарубежными и казахстанскими неправительственными общественными организациями и фондами, освобожденными от обязательства по исчислению, удержанию и перечислению индивидуального подоходного налога у источника выплаты в соответствии с международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан;
- 8) трудовые иммигранты-резиденты Республики Казахстан, получающие (подлежащие получению) доходы по трудовым договорам, заключенным в соответствии с трудовым законодательством Республики Казахстан на основании разрешения трудовому иммигранту;

9) медиаторы, за исключением профессиональных медиаторов, в соответствии с Законом Республики Казахстан "О медиации", от лиц, не являющихся налоговыми агентами;

10) физические лица, получающие доходы от личного подсобного хозяйства, учтенного в книге хозяйственного учета в соответствии с законодательством Республики Казахстан, подлежащие налогообложению, по которым не было произведено удержание индивидуального подоходного налога у источника выплаты в связи с представлением налоговому агенту недостоверных сведений лицом, занимающимся личным подсобным хозяйством;

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

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

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

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

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

Депутаты Парламента Республики Казахстан, судьи, а также физические лица, на которых возложена обязанность по представлению декларации в соответствии с Конституционным законом Республики Казахстан «О выборах в Республике Казахстан», Уголовно-исполнительным кодексом Республики Казахстан и Законом Республики Казахстан «О противодействии коррупции», представляют декларацию о доходах и имуществе, являющемся объектом налогообложения и находящемся как на территории Республики Казахстан, так и за ее пределами (п. 2 ст. 363 НК). При этом лица, находящиеся за пределами Республики Казахстан с целью обучения, стажировки или прохождения практики, не представляют декларацию по индивидуальному подоходному налогу в случае отсутствия оснований, предусмотренных НК.

Субъект преступления, предусмотренного ст. 245 УК РК является специальный - физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет, ответственное за организацию бухгалтерского учета и имеющее право подписи бухгалтерских документов. К таким лицам относятся руководитель и главный (старший) бухгалтер, а также лица, фактически выполняющие их обязанности в организации любой организационно-правовой формы и формы собственности. Лицо, обязанное оформлять и предъявлять в налоговые органы документы об уплате налогов, может нести ответственность как соучастник данного преступления.

Лицо, организовавшее совершение преступления предусмотренного ст. 245 УК РК, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации – налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п. должен нести ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части ст. 28 УК РК и соответствующей части ст. 245 УК РК.

Признаками субъекта преступления также являются вменяемость и достижение возраста уголовной ответственности (16-летнего возраста), однако этого недостаточно для того, чтобы признать виновным лиц, в совершении преступлений, предусмотренных ст. 244 и ст. 245 УК РК.

Субъект преступления специальный - физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет, ответственное за организацию бухгалтерского учета и имеющее право подписи бухгалтерских документов. К таким лицам относятся руководитель и главный (старший) бухгалтер, а также лица, фактически выполняющие их обязанности в организации любой организационно-правовой формы и формы собственности. Лицо, обязанное оформлять и предъявлять в налоговые органы документы об уплате налогов, может нести ответственность как соучастник данного преступления.

Лицо, организовавшее совершение преступления предусмотренного ст. 245 УК, либо склонившее к его совершению руководителя, главного бухгалтера (бухгалтера) организации – налогоплательщика или иных сотрудников этой организации, а равно содействовавшее совершению преступления советами, указаниями и т.п. должен нести ответственность в зависимости от содеянного им как организатор, подстрекатель либо пособник по соответствующей части ст. 28 УК и соответствующей части ст. 245 УК.

Если лицо осуществляет юридическое или фактическое руководство несколькими организациями и при этом в каждой из них уклоняется от уплаты налогов и (или) иных обязательных платежей, то его действия при наличии к тому оснований следует квалифицировать по совокупности нескольких преступлений, предусмотренных соответствующими частями ст. 245 УК.

Действия должностных лиц государственных органов, органов местного самоуправления, умышленно содействующих совершению преступлений, предусмотренных ст. 244, 245 УК, следует квалифицировать как соучастие в совершении указанных преступлений, а если при этом они действовали в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц или организаций

либо нанесения вреда другим лицам или организациям, то и по соответствующим статьям 361, 369 УК.

В ч. 2 ст. 245 УК предусмотрена ответственность за квалифицированные виды уклонения от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций, совершенного с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Счет-фактура содержит информацию о сумме денежных средств и фактурную часть (информацию бухгалтерского учета). Документ крайне важен, так как является основанием для акцептования предъявленных сумм НДС (налога на добавленную стоимость) к вычету. Все организации и предприятия, являющиеся плательщиками НДС, обязаны выписывать счета-фактуры. При совершении рассматриваемого преступления выписка счета-фактуры осуществляется без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций признается совершенным группой лиц по предварительному сговору, если в нем участвовали лица, заранее договорившиеся о совместном совершении уголовного правонарушения.

Часть 3 статьи 245 УК РК применяется за совершение деяний, предусмотренных частями 1 или 2 комментируемой статьи преступной группой либо в особо крупном размере.

Под преступной группой, в соответствии с п. 24) ст. 3 УК, понимается организованная группа, преступная организация, преступное сообщество, транснациональная организованная группа, транснациональная преступная организация, транснациональное преступное сообщество, террористическая группа, экстремистская группа, банда, незаконное военизированное формирование.

Под особо крупным размером, согласно п. 3) ст. 3 УК, признается сумма не поступивших платежей в бюджет, превышающая семьдесят пять тысяч месячных расчетных показателей.

В примечании отмечается, лицо, совершившее деяние, предусмотренное настоящей статьей (за исключением деяния, совершенного преступной группой), освобождается от уголовной ответственности в случае добровольной уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленных законодательством Республики Казахстан.

При этом согласно п. 31 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» освобождение лица от уголовной ответственности на основании примечаний к статьям 244 и 245 УК (за исключением деяния, совершенного преступной группой – часть третья статьи 245 УК) может иметь место лишь при полном возмещении ущерба путем уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени, установленной законодательством Республики Казахстан. Частичное возмещение ущерба, обязательства виновного лица возместить ущерб в будущем не являются основанием для его освобождения от уголовной ответственности.

На основании изложенного, можно сделать следующие выводы:

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

2. Причиной правонарушения является, прежде всего личный интерес, заключающийся в незаконном получении имущественных выгод. Цель обычно

выражается в желании субъекта снизить налоги или полностью сохранить скрытые средства в личной собственности или передать их в собственность других лиц.

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

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

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

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

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

Поскольку статья посвящена уклонению от уплаты налогов с организаций, субъектами данного преступления могут выступать только работники организаций - налогоплательщиков. Работники организаций, являющихся источником выплаты налога и выступающих в роли налогового агента, субъектами данного преступления выступать не могут.

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

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

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

Основные же проблемы в применении данной нормы в большинстве случаев связаны с проблемами доказывания прямого умысла следственными органами, и не затрагивают уголовно-правовую её составляющую. Предоставляется декларация далеко не всеми налогоплательщиками, а только теми, кто указан в Налоговом кодексе РК (т. е. субъектом преступления считается физическое вменяемое лицо, достигшее 16 лет, зарегистрированное в установленном порядке и осуществляющее предпринимательскую деятельность). Это могут быть и адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, и частные нотариусы, и иные лица, которые представляют чьи-либо интересы в соответствии с налоговым законодательством. Данные лица должны уплатить общую сумму налога, исчисленную исходя из налоговой декларации, в сроки, установленные налоговым законодательством, тоже самое касается налоговых обязательств индивидуальных предпринимателей.

В значительном большинстве граждане РК не обязаны заполнять декларацию – за них это делают организации, индивидуальные предприниматели, у которых они работают. Если предприниматель через подставное лицо (безработный, который формально зарегистрирован как предприниматель) уклонялся от уплаты налогов, то он будет все равно отвечать по ст. 244 УК РК как исполнитель, а подставное лицо – как пособник.

Иные документы по названиям и перечню в уголовном законе не определены и зависят от вида налога или сбора. Это могут быть «выписки из книг продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций, копия журнала полученных и выставленных счетов фактур, расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости, справки о суммах уплаченного налога, годовые отчеты, документы, подтверждающие право на налоговые льготы».

В случаях, когда налогоплательщик предоставляет в налоговые органы поддельные официальные документы предприятия, которые влекут за собой предоставление прав или освобождение от обязанностей, а также в случае подделки печатей, бланков и тому подобное, данные действия будут квалифицироваться по ст. ст. 244 и 325 УК РК.

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

### 2.3 Меры по предупреждению налоговых правонарушений и их совершенствование

Одной из актуальных проблем современной уголовно-правовой политики является совершенствование уголовного законодательства в сфере охраны налоговых отношений, которое должно отражать реальные политические и социально-экономические процессы, происходящие в жизни общества и оказывающие влияние на состояние стабильности финансовых основ государства и условия пополнения бюджета.

Значение уголовного закона в предупреждении налоговых правонарушений за последние годы существенно возросло и выступает как

одно из эффективных средств удержания человека от совершения противоправных деяний путем угрозы применения к нему наказания.

Следует отметить, что современная уголовная политика противодействия налоговой преступности ориентирована на гуманизацию уголовного законодательства. Об этом свидетельствуют принятые за последние годы изменения и дополнения в уголовное и уголовно-процессуальное законодательство.

Так, для обеспечения гуманизации введены наказания, не связанные с изоляцией от общества, расширены возможности освобождения виновных лиц в случае добровольной уплаты задолженности по налогам и (или) другим обязательным платежам в бюджет, а также пени от уголовной ответственности, уточнены некоторые юридически значимые признаки ряда составов налоговых правонарушений.

Вместе с тем, проведенный анализ уголовно-правовой характеристики налоговый уголовных правонарушений и судебно-следственной практики свидетельствует о том, что резерв для совершенствования уголовного законодательства по рассматриваемым видам преступлений имеется.

В первую очередь, необходимо остановится на законодательной формулировке налоговых преступлений, предусмотренных статьями 244-245 УК РК.

Обстоятельства, свидетельствующие об умысле налогоплательщика на неуплату налогов (сборов), являются общими как для налогового, так и для органов досудебного расследования. Разница заключается лишь в процедуре, характере и виде действий, совершаемых для закрепления этих обстоятельств. Для налогового органа — это действия по осуществлению налогового контроля, для органов досудебного расследования — это процессуальные действия при проверке сообщения о преступлении и следственные действия [53, с. 253].

Поэтому налоговым и правоохранительным органам при принятии по результатам налоговых проверок решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения необходимо наиболее взвешенно, а также с учетом доказательств совершения умышленной неуплаты или неполной уплаты сумм налога (сбора).

Рассматривая нормы уголовного законодательства, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, можно отметить, что совершение подобных деяний возможно двумя способами:

— путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, что выражается в пассивном поведении виновного (бездействии);

— 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, что характеризует собой активное поведение налогоплательщика (действие) [54].

Таким образом, уголовная ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена только за умышленные действия преступника, выраженные в неуплате налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет.

Рассматривая вопрос о совершенствовании законодательства в сфере налоговых правонарушений, нельзя не обратить внимание на санкции, предусмотренные в статье 245 УК РК.

Так, за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций предусмотрены такие виды наказаний как штраф в размере до двух тысяч месячных расчетных показателей, исправительные работы в том же размере, привлечение к общественным работам на срок до восьмисот часов, ограничение свободы на срок до трех лет, либо лишение свободы на тот же срок, с лишением права занимать

определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет. При совершении данного преступления с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, группой лиц по предварительному сговору, преступной группой либо в особо крупном размере, предусматривается более строгие виды наказания.

За последние годы государством принимаются ряд законодательных мер, в области правового регулирования института наказания и направленных на введения альтернативных лишению свободы видов наказания, в том числе и за совершение экономических уголовных правонарушений. Учитывая, что уголовный закон должен быть в первую очередь нацелен на возмещение причиненного ущерба и минимизацию негативных последствий, необходимо на наш взгляд расширение сферы применения кратных штрафов в УК РК.

На сегодняшний день складывается ситуация, когда фактического возмещения ущерба потерпевшим при всем многообразии существующих санкций не происходит. А назначаемые штрафы, конфискация имущества и прочее изымаются только в доход государства. Более того, согласно ст. 48 УК РК конфискации подлежит только то имущество, которое добыто преступным путем либо приобретенное на средства, добытые преступным путем [55].

Отечественный законодатель предусматривает назначение кратных штрафов и его исчисление происходит в размере, кратном сумме или стоимости взятки, сумме переданных денег или стоимости переданного имущества, стоимости похищенного имущества, сумме полученного дохода или сумме не поступивших платежей в бюджет.

Следует отметить, то санкции статей уголовного законодательства зарубежных стран по составам налоговых преступлений позволяет сделать вывод, что среди видов наказаний в санкции статей также предусматривается кратный штраф.

В целях повышения уровня уголовно-правового противодействия уклонению от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет

с организаций, а также приведения в соответствие принципам справедливости и индивидуализации уголовной ответственности необходимо внести поправки в ст. 245 УК РК, а его исчисление осуществлять от суммы причиненного ущерба, суммы легализованных денег, полученных преступным путем, стоимости легализованного имущества, полученного преступным путем. При этом, размер кратных штрафов должен быть с учетом того, что они не повлекли неприменение штрафа судами в связи с неплатежеспособностью организации и их выбором более приемлемым для них наказания, а также, чтоб не вызывали коррупционные риски.

В этой связи предлагается введения кратного штрафа за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций, а также предусмотреть его исчисление от суммы причиненного ущерба, суммы легализованных денег, полученных преступным путем, стоимости легализованного имущества, полученного преступным путем

С учетом изложенного предлагается внести изменения в статью 245 УК следующего содержания:

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

1. Уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций путем непредставления декларации, когда подача декларации является обязательной, либо внесения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и (или) расходах, путем сокрытия других объектов налогообложения и (или) других обязательных платежей, если это деяние повлекло неуплату налога и (или) других обязательных платежей в крупном размере, –

наказывается штрафом в размере от двукратной до трехкратной суммы не поступивших платежей в бюджет 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, с лишением права занимать

определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное:

1) с использованием счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

2) группой лиц по предварительному сговору, –

наказывается штрафом в размере от трехкратной до пятикратной суммы не поступивших платежей в бюджет либо привлечением к общественным работам на срок до одной тысячи часов, либо ограничением свободы на срок до четырех лет, либо лишением свободы на тот же срок, с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.».

В борьбе с налоговыми правонарушениями значительную роль играют криминологические меры предупреждения налоговых преступлений.

Рассматривая вопросы предупреждения налоговых правонарушений следует отметить, что при ее определении выделяются различные мнения.

Одна группа ученых придерживается мнения, что предупреждение налоговых преступлений представляет собой комплекс всевозможных мер.

Так, точка зрения А.А. Галиевой дает основание полагать, что предупреждение налоговых уголовных правонарушений есть «комплекс разнообразных мер предупреждающего характера», непосредственно влияющих и способствующих правомерному поведению налогоплательщика [56, с. 74].

Несколько иной подход в понимании профилактики налоговых преступлений, заключающийся в воздействии, представлен Е.О. Алаухановым, который считает, что предупреждение налоговых уголовных правонарушений представляет собой «воздействие на население» [57, с. 91].

Такое определение, при всей сложности восприятия, на наш взгляд, раскрывает некоторые особенности предупреждения налоговых уголовных правонарушений.

Профилактика налоговых правонарушений, это мера, осуществляемая государством, включающая в себя политические, экономические, правовые и социальные моменты. Причем они направлены на решение единой задачи, взаимно согласованны, четко выверены, взаимно дополняющие друг друга. Только при наличии такого комплекса мер, учитывающий все стороны вопроса, возможно качественное влияние на причины совершения и рост налоговой преступности.

Таким образом, под предупреждением налоговой преступности следует понимать осуществляемые государством комплекс политических, экономических, правовых и социальных мер, направленных на предотвращение либо минимизацию детерминант налоговой преступности.

В зависимости от общественной опасности налоговых правонарушений следует выделить следующие меры предупреждения.

Наиболее эффективными мерами предупреждения могут быть меры, экономического характера. Поскольку главным риском непоступления в бюджет налогов, является так называемая «теневая экономика», когда многие предприниматели работают в полуполюгальном состоянии, когда имеются различные препоны для развития бизнеса. В этой связи, необходимо последовательная и системная работа по искоренению теневой экономики и для этих целей важно совершенствовать налоговую политику, исключить все административные барьеры для развития предпринимательства и бизнеса. Действительно, наличие «теневой экономики» является следствием неправильной налоговой политики, наличием всевозможных объективных и субъективных факторов, порождающих такую экономику.

В рамках предупреждения налоговой преступности особую роль принадлежит правоохранительным органам, ориентированной на обнаружение

и раскрытие налоговых преступлений, установление и устранение их причин и условий совершения, а также неотвратимость назначения и исполнения справедливого наказания.

Суть данного вида предупреждения в том, чтобы своевременно обнаружить налоговое преступление, принять надлежащие меры к его раскрытию, установлению и изобличению виновных, обеспечить правильное применение закона, так чтобы каждый преступник подвергался справедливому наказанию и ни один невиновный не был привлечен к уголовной ответственности и осужден. В этом положении одновременно выражается сущность принципа неотвратимости наказания за совершенное преступление. Именно из этого принципа вытекают общая и частная превенции.

Наиболее эффективным профилактическим средством следует считать популяризацию у населения налогового законодательства, с акцентированием внимания аудитории на тех его нормативных положениях, не соблюдение которых может привести к возникновению законодательно установленных государственных санкций за нарушение налогового законодательства. Например, размещение в средствах массовой информации рекламных продуктов от налоговых органов, таких как напоминание о необходимости уплаты налога, стимулирует своевременную уплату населением налогов, снижая уровень налоговых правонарушений и обеспечивая, таким образом, формирование соответствующих бюджетов.

Среди материалов профилактического характера, публикуемых в средствах массовой информации, следует больше акцентировать внимание на раскрытых налоговых преступлениях, а также полученных наказаниях их участниками. При этом следует уделять больше внимания тем материалам, которые дали осязаемый материальный результат.

На правонарушения в налоговой сфере оказывают влияние такие негативные факторы, как низкая налоговая культура значительной части налогоплательщиков, отказ от регистрации в налоговых органах,

непредставление отчетности либо представление заведомо ложной информации, отсутствие учета объектов налогообложения, задержка перечисления платежей в бюджет и внебюджетные фонды, несовершенство действующего законодательства и использование недобросовестными налогоплательщиками его «пробелов», высокие ставки начислений на фонд оплаты труда, налога на добавленную стоимость, на прибыль и другие.

Одной из главных проблем, с которыми связаны органы налоговой службы, является недобросовестность налогоплательщиков. Некоторые из наиболее частых случаев уклонения включают подделку документов и внесение заведомо ложных данных в налоговую отчетность (декларацию). Эти правонарушения могут стать серьезными проблемами для сбора налогов и государственных услуг.

Для выполнения данной работы был проведен анализ частных и государственных предприятий по теме использования биометрии лица. Однако, использование биометрии лица также может столкнуться с рядом проблем. Например, может быть составлено множество вопросов в отношении защиты конфиденциальности личности и места, а также сроки хранения данных граждан. Также возможны проблемы с технической поддержкой и обновлением программного обеспечения.

Тем не менее, учитывая, что налоговая служба РК использует приложение «salyk.kz» возможно ее соединение с системой «Еgov» или использование платформы «salyk.kz» для сбора и анализа данных биометрии, а также источника хранения. Срок хранения данных биометрии можно привязать к срокам хранения налоговой отчетности (3 года), после чего все биометрические данные удаляются из базы данных. Что касается конституционных прав граждан, обязанных пройти биометрию данных, то в случае многих приложений, лица добровольно проходят ее, более того, биометрические данные не находятся в открытом доступе.

Внедрение биометрии лица в налоговую сферу можно реализовать, не затратив большие ресурсы, путем использования устройств налогоплательщика, а именно сотовый телефон, ноутбук или компьютер с наличием фото и видео фиксации. Это основано тем, что биометрические технологии представляют собой более точную идентификацию личности, чем закрытые методы. Кроме того, биометрия лица может использоваться для идентификации и аутентификации личности. Так, сбор биометрии лица в РК при сдаче налоговой отчетности может повысить эффективность и надежность процесса.

Аналогично систему биометрии лица успешно используют отечественные банки второго уровня и государственные организации, такие как: АО «Каспий Банк», АО «Халық банк», АО «Форте Банк», АО «Jusan Банк», Электронное Правительство «Egov» и другие.

В противодействие уклонению от уплаты налогов и недобросовестностью налогоплательщиков налоговая служба может использовать технологии биометрии лица. Эти технологии позволяют проводить проверку выборку данных и отображать эти данные. При сдаче налоговой декларации предполагается, что налогоплательщик обязан пройти биометрию лица независимо от электронно-цифрового ключа (далее – ЭЦП ключ), так как в большинстве случаев в ходе расследования уголовных дел, следователи сталкиваются с тем, что налоговую отчетность лица, уклоняющегося от уплаты налогов сдают наемные бухгалтера, которые заведомо зная о незаконной деятельности предприятия помогают последним в их уголовном правонарушении. В основном от уплаты налогов уклоняются предприятия, не имеющие в штате бухгалтера или иного сотрудника в чьи обязанности, входит сдача налоговой отчетности. В последующем данные бухгалтера остаются в «тени» и не несут никакой ответственности, так как ЭЦП ключ принадлежит директору предприятия.

Как показывает практика многие правонарушители регистрируют на незаинтересованное лицо предприятие с целью предоставления уклонения от уплаты налогов недобросовестным налогоплательщикам, путем выписки фиктивных счетов фактур без фактического выполнения работ или услуг. Согласно диспозиции ст. 216 УК РК данное правонарушение является уголовным, пороговая сумма для регистрации в Едином реестре досудебных расследований должна превышать 50 000 месячных расчетных показателей.

Наряду с этим, необходимо отметить и предприятия, прибегающие к вышеуказанным неправомерным услугам, чьи действия квалифицируются по статье 245 УК РК. В итоге по категориям вышеуказанных правонарушений, государство не дополучает в казну миллиарды, а то и триллионы тенге, что сказывается на бюджетном плане и управлении государством в целом.

Использование биометрии лица при сдаче налогов имеет ряд преимуществ. Во-первых, это повышает безопасность и защиту от уклонения от уплаты налогов и недобросовестности налогоплательщика. Во-вторых, это время сбора, затрачиваемое на обработку, так как процесс верификации пакетов данных происходит быстрее и более эффективно. В-третьих, это количество ошибок, связанных с вводом данных, так как сканирование лица позволяет автоматически собирать данные.

Налоговая система Казахстана представляет собой комплекс законодательных и нормативных актов, регулирующих порядок установления и уплаты налогов и сборов. Важной составляющей налоговой системы является процесс сдачи налоговой декларации, который обязателен для определенных категорий налогоплательщиков.

Среди актуальных проблем налоговой системы Казахстана можно выделить сложность администрирования, высокую степень участия в теневой экономике и недостаточную прозрачность процесса сдачи налоговой декларации. Внедрение биометрии лица может способствовать решению этих проблем.

Таким образом реализация вышеизложенных мер по предупреждению налоговых правонарушений способствует созданию и бесперебойному функционированию системы проверки исполнения и контроля.

В целях повышения эффективности работы по противодействию налоговым преступлениям предлагаются также меры общего и специального характера:

- изменение критериев оценки эффективности деятельности правоохранительных органов (количество жалоб, служебная нагрузка, имидж полиции в глазах общественности, оценка полученного результата при достижении той или иной цели; и т.п.);

- использование правовых возможностей и полномочий, предоставленных правоохранительным органам, которые связаны с возможностью участия вместе с налоговыми органами в проводимых ими выездных налоговых проверках;

- усиление ведомственного контроля и прокурорского надзора за профессиональной деятельностью сотрудников (контролировать ход и результаты процессуальной проверки, законность и обоснованность принятых процессуальных решений, обеспечить контроль и надзор наиболее опытными сотрудниками, организовать незамедлительное рассмотрение жалоб и тщательно подходить к изучению всех обстоятельств, указываемых заявителями и т.п.);

- с целью формирования устойчивого понимания неотвратимости ответственности за налоговое преступление необходимо через средства массовой информации результаты расследования налоговых преступлений доводить до сознания каждого налогоплательщика. В частности, следует путём научных публикаций, просветительской и разъяснительной работы через средства массовой информации более агрессивно влиять на формирование правосознания налогоплательщика о значении и роли соблюдения публичных и частных интересов в вопросах налогообложения, о социально-

экономическом влиянии эффективного функционирования налоговой системы государства на благополучие каждого её гражданина и на положение государства на мировом рынке и в политическом миропорядке.

Таким образом, полученные по результатам проведенного исследования, выводы, включающие в себя предложения по совершенствованию норм уголовного законодательства, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налоговых платежей, безусловно, могут получить дальнейшее развитие и являться основой для разработки необходимых изменений и дополнений законодательства.

В качестве перспектив последующей разработки рассматриваемой темы можно отметить необходимость своевременного законодательного реагирования на изменения, происходящие в сфере налоговых правоотношений, а также систематизации налоговых преступлений, уточнения их признаков, совершенствования наказания. Указанное позволит исследовать вопросы противодействия уклонению от уплаты налоговых платежей уголовно-правовыми мерами на более высоком теоретическом уровне.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По итогам настоящего исследования можно сформулировать следующие выводы.

1. Уголовное законодательство реализует конституционное требование об охране налоговых отношений. В то же время имеются некоторые уголовно-правовые аспекты, свидетельствующие о недостаточно последовательной позиции законодателя при реализации уголовно-правовой охраны налоговых правоотношений.

В Республике Казахстан сформирована налоговая система суверенного государства, способная оказывать воздействие не только на передачу части дохода государству, но и на развитие предпринимательства и социально-общественных институтов.

Построение целостной справедливой и эффективной налоговой системы, обеспечение ее ясности, предсказуемости и стабильности являются важным условием повышения предпринимательской и инвестиционной активности, прогресса Республики Казахстан на пути создания рыночной экономики и успешного интегрирования национальной экономики в мировую.

2. Общественная опасность уклонения от уплаты налоговых платежей на государственном правоприменительном уровне рассматривается преимущественно, с одной стороны, как непоступление денежных средств в бюджетную систему РК.

3. Основными современными тенденциями в развитии уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет являются: завышение критериев криминализации деяний (в виде увеличения размера крупного и особо крупного размеров неуплаченных сумм налогов, сборов, страховых взносов) и, как следствие, смещение приоритета уголовной ответственности в обеспечении охраны налоговых правоотношений в пользу налоговой ответственности; фактическое

блокирование уголовно-правовых средств борьбы с отдельными видами налоговых преступлений (наличие специальных оснований освобождения от уголовной ответственности, установленных в примечаниях к ст. ст. 245 и 246 УК РК).

4 Анализ зарубежного уголовного законодательства о налоговых преступлениях позволяет выделить общую с казахстанским законодательством черту, заключающуюся в том, что все государства едины в стремлении осуществлять уголовное преследование лиц, злостно не исполняющих свои обязанности по исчислению и уплате налогов. В качестве основных критериев признания тех или иных незаконных действий уголовно наказуемыми рассматриваются их умышленность и крупный размер неуплаченных налогов.

Отличительными особенностями, которые, на наш взгляд, могут быть учтены в нормотворчестве, повышающими эффективность борьбы с уклонением от уплаты налоговых платежей, являются:

— отнесение к числу опасных преступлений неведение бухгалтерского учета, уничтожение, сокрытие и подлог учетных документов, так как именно эти действия являются первичными по отношению к неуплате налогов, сборов, страховых взносов;

— использование квалифицированных признаков при уклонении от уплаты платежей, в зависимости от способов совершения преступных деяний;

— разграничение преступлений по субъектному составу (например, выделение такой категории физических лиц, как индивидуальные предприниматели) и установление для них самостоятельной ответственности;

— установление фиксированного размера недоимки, необходимого для квалификации деяния как криминального;

— неотвратимость уголовной ответственности и наказания за налоговые преступления.

5. К объективным признакам уклонения от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет относятся: объект, который может быть

определен как конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы и публичный интерес всех членов общества в полном и своевременном поступлении всех видов налоговых платежей в бюджетную систему государства; предмет это налоги, сборы, страховые взносы, которые перечислены в НК РК и могут быть объединены общим понятием «налоговые платежи», а также общественно опасное деяние данного посягательства, т. е. умышленная неуплата налоговых платежей.

6. Преступления, предусмотренные ст. ст. 245-246 УК РК, могут совершаться различными способами. Существующие способы уклонения от уплаты налоговых платежей, закрепленные в ст. ст. 245-246 УК РК, не отражают всего спектра преступного поведения и неактуальны в виду упразднения специального повода для начала досудебного расследования, о налоговых преступлениях.

7. Учитывая характер и степень общественной опасности налоговых преступлений, прямой умысел содеянного, а также провозглашенную неотвратимость наказания за нарушение норм УК РК, степень тяжести таких деяний должна быть выше и соответствовать категориям средней тяжести и тяжким.

8. Классификация налоговых преступлений дает возможность сформировать систему налоговых преступлений, установить место каждого общественно опасного деяния в этой системе, выявить пробелы в уголовно-правовой охране данной сферы общественных отношений.

На сегодняшний день процесс формирования системы налоговых преступлений не завершен, однако уже сейчас можно проследить наметившиеся тенденции к возрастанию угроз в сфере экономики, что приведет к появлению новых составов налоговых преступлений. Поэтому теоретическая разработка модели последних и их классификация необходимы.

9. В целях повышения уровня уголовно-правового противодействия уклонению гражданина от уплаты налогов и (или) других обязательных

платежей в бюджет, а также приведения в соответствие принципам справедливости и индивидуализации уголовной ответственности необходимо внести поправки в с т. 244 УК РК, а именно в части введения кратного штрафа за уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций, а также предусмотреть его исчисление от суммы причиненного ущерба, суммы легализованных денег, полученных преступным путем, стоимости легализованного имущества, полученного преступным путем.

10. Одной из главных проблем, с которыми связаны органы налоговой службы, является уклонение от уплаты налогов и недобросовестность налогоплательщиков. Некоторые из наиболее частых случаев уклонения включают подделку документов и внесение заведомо ложных данных в налоговую отчетность (декларацию). Эти правонарушения могут стать серьезными проблемами для сбора налогов и государственных услуг.

Внедрение биометрии лица может стать одним из инструментов решения этой задачи. Это основано тем, что биометрические технологии представляют собой более точную идентификацию личности, чем закрытые методы. Кроме того, биометрия лица может использоваться для идентификации и аутентификации личности. Так, сбор биометрии лица в РК при сдаче налоговой отчетности может повысить использование биометрии лица становится все более актуальным, включая систему налогообложения.

11. Необходимо повышение эффективности работы по противодействию налоговым преступлениям. В этой связи предлагаются меры общего и специального характера;

- изменение критериев оценки эффективности деятельности правоохранительных органов (количество жалоб, служебная нагрузка, имидж полиции в глазах общественности, оценка полученного результата при достижении той или иной цели; и т.п.);

- использование правовых возможностей и полномочий, предоставленных правоохранительным органам, которые связаны с возможностью участия

вместе с налоговыми органами в проводимых ими выездных налоговых проверках;

- усиление ведомственного контроля и прокурорского надзора за профессиональной деятельностью сотрудников (контролировать ход и результаты процессуальной проверки, законность и обоснованность принятых процессуальных решений, обеспечить контроль и надзор наиболее опытными сотрудниками, организовать незамедлительное рассмотрение жалоб и тщательно подходить к изучению всех обстоятельств, указываемых заявителями и т.п.);

- с целью формирования устойчивого понимания неотвратимости ответственности за налоговое преступление необходимо через средства массовой информации результаты расследования налоговых преступлений доводить до сознания каждого налогоплательщика. В частности, следует путём научных публикаций, просветительской и разъяснительной работы через средства массовой информации более агрессивно влиять на формирование правосознания налогоплательщика о значении и роли соблюдения публичных и частных интересов в вопросах налогообложения, о социально-экономическом влиянии эффективного функционирования налоговой системы государства на благополучие каждого её гражданина и на положение государства на мировом рынке и в политическом миропорядке.

13. Выводы, сделанные по результатам проведенного исследования, включающие в себя предложения по совершенствованию норм уголовного законодательства, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налоговых платежей, безусловно, могут получить дальнейшее развитие и являться основой для разработки необходимых изменений и дополнений законодательства. В качестве перспектив последующей разработки темы можно отметить необходимость своевременного законодательного реагирования на изменения, происходящие в сфере налоговых правоотношений, а также систематизации налоговых преступлений, уточнения их признаков, совершенствования наказания.

## СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Конституция Республики Казахстан [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет» – Режим доступа: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/K950001000> (дата обращения: 20.04.2023).
2. Информационный сервис Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры Республики Казахстан [Электронный ресурс] // Режим доступа: [qamqor.gov.kz](http://qamqor.gov.kz) (дата обращения: 20.04.2023).
3. И. Ю. Касницкая Уголовно-правовая характеристика преступлений в сфере налогообложения: дис. ... канд. юрид. наук. Тюмень, 2008. – 233 с.
4. История Казахстана с древнейших времен до наших дней. Изд. «Deуір» Алматы, 1993 г. – 39 с.
5. Хрестоматия по истории государства и права России: Учебное пособие. Под ред. Ю. П. Титова. - М., 2005. – 464 с.
6. Ю. И. Петров Фискальные органы в истории налогообложения в России IX–XIX века. - М., 2016. – 233 с.
7. А. Г. Молчанов История становления налогового дела и налоговой политики в России: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Пятигорск, 2000. – 20 с.
8. Российское законодательство X–XX веков: в 9 т. / Под общ. ред. О. И. Чистякова. - М., 1986. Т. 4. – 432 с.
9. А. Э. Салказанов Возникновение и развитие законодательства об уклонении от платежей в России // Мир юридической науки. - 2016. - № 1–2. - С. 48-52.
10. О введении в действие Уголовного Кодекса РСФСР: постановление ВЦИК от 1 июня 1922 г. // Собрание узаконений РСФСР. М., 1922. - № 15, ст. 153. – 300 с.

11. О. Б. Филипец Налоговые преступления: вопросы совершенствования уголовно-правовых норм [Электронный ресурс]// Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/nalogovye-prestupleniya-voprosy-sovershenstvovaniya-ugolovno-pravovyh-norm> (дата обращения: 17.05.2023).
12. Уголовный кодекс Республики Казахстан от 3 июля 2014 года [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет». – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=31575252](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=31575252) (дата обращения: 20.04.2023).
13. Саматова Г.Б. Уголовная ответственность за налоговые правонарушения в Республике Казахстан [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ugolovnaya-otvetstvennost-za-nalogovye-pravonarusheniya-v-respublike-kazahstan> (дата обращения: 17.06.2023).
14. Нормативное постановление Верховного Суда РК от 24 января 2020 г. № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет». – Режим доступа: <https://adilet.zan.kz/rus/docs/P200000003S> (дата обращения: 20.04.2023).
15. Кодекс Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет». – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/document/?doc\\_id=30364477](https://online.zakon.kz/document/?doc_id=30364477) (дата обращения: 20.04.2023).
16. В. В. Бабурин Система современного уголовного права. Омск: Омская академия МВД России, 2015. - 140 с.
17. А.В. Пирогов Налоговые преступления (толкование, применение, совершенствование уголовного законодательства): Дис. ... канд. юрид. наук. – СПб., 2004. – 169 с.

18. А.В. Вандышев Налоговые преступления. Москва, 2010 г. – 346 с.
19. И.Н. Соловьев Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по УК РФ 1996 г. // Вестник Московского ун-та. – Серия 11. Право. – 1999. – № 1. – С. 22-25.
20. Середа И.М. Уменьшение налогов: виды и характеристика // Всероссийский криминологический журнал. 2008. №4. - С. 11-15
21. Б. В. Волженкин Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб., 2007. – 765 с.
22. А.П. Зрелов, М.В. Краснов Налоговые преступления. / Под ред. К.К. Саркисова. М.: Статус-Кво, 2004. - 192 с.
23. Legal Information Institute. Title 26- Internal Revenue Code. [Электронный ресурс] // Режим доступа: [http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc\\_sup\\_01\\_26.html](http://www.law.cornell.edu/uscode/html/uscode26/usc_sup_01_26.html) (дата обращения: 20.04.2023).
24. О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева Налоговые преступления: учеб. пос. для студентов вузов, обучающихся по спец. «Юриспруденция». М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 191 с.
25. Е.В. Килинкарлова Налоговое право зарубежных стран: Учебник для бакалавриата и магистратуры. М.: Издательство Юрайт, 2016. — 354 с.
26. В.Е. Батюкова Некоторые вопросы ответственности на налоговые правонарушения в законодательстве зарубежных стран // Вестник Московского университета МВД России. 2019. №4. – С. 73-74
27. Н.Р. Тупанчески Уклонение от налогов как уголовное преступление в некоторых странах Европейского союза и в США // Уголовное право. — 2002. - № 1. - С. 54-55.
28. LOI n 2013-1117 du 6 December 2013 relative a la lute contre la fraude fiscale et la grande delinquance economique et financiere [Электронный ресурс] // Режим доступа: [www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=D038DE1BF5D93C9A2F74](http://www.legifrance.gouv.fr/affichTexte.do;jsessionid=D038DE1BF5D93C9A2F74)

0964A36BEECB.tpdjo06v\_1?cidTexte=JORFEXT000028278976&categorieLien=id (дата обращения: 20.04.2023).

29. И.И. Рогов, С.М. Рахметов Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан. - Алматы: Издательство «Норма-К», 2007 г. - 752 с.
30. И. Г. Рагозина Отдельные вопросы пенализации налоговых преступлений // Юрист-Правоведь. 2010. № 2. - С. 35-38.
31. И.Ш. Борчашвили Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан. — Алматы: Жеты Жаргы, 2022. - 1120 с.
32. Уголовный кодекс Республики Армения от 5 мая 2021 года // [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [spinform.ru](http://spinform.ru) (дата обращения: 20.04.2023).
33. Уголовный кодекс Республики Беларусь от 9 июля 1999 года № 275 [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет». – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=30414984&pos=2161;-50#pos=2161;-50](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30414984&pos=2161;-50#pos=2161;-50) (дата обращения: 20.04.2023).
34. И.М. Середа Общественная опасность преступлений, предусмотренных статьями 198, 199 Уголовного кодекса РФ (уклонение от уплаты налогов и (или) сборов) [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/obschestvennaya-opasnost-prestupleniy-predusmotrennyh-statyami-198-199-ugolovnogo-kodeksa-rf-uklonenie-ot-uplaty-nalogov-i-ili-sborov> (дата обращения: 20.04.2023).
35. Уголовный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс] // Режим доступа: [https://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/)(дата обращения: 20.04.2023).
36. Уголовный Кодекс Кыргызской Республики от 28 октября 2021 года № 127 [Электронный ресурс] // ИПС НПА «Әділет». – Режим доступа: [https://online.zakon.kz/Document/?doc\\_id=36675065&pos=2423;-36#pos=2423;-36](https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36675065&pos=2423;-36#pos=2423;-36) (дата обращения: 20.04.2023).

37. Елюбаев Ж.С. Научно-практический комментарий статьи 245 УК РК [Электронный ресурс] // Режим доступа: <https://www.zakon.kz/4920567-nauchno-prakticheskiy-kommentariy-stati.html>– (дата доступа: 30.05.2023).
38. Д.А. Глебов, А.И. Ролик Налоговые преступления и налоговая преступность. Санкт-Петербург: Юридический центр, 2005. – 440 с.
39. Б. В. Волжекин О дифференциации ответственности за коррупционные правонарушения // Дифференциация ответственности в уголовном праве и процессе. Ярославль, 1994. - С. 165-172.
40. С.Д. Сулаймбекова Предупреждение налоговых преступлений : уголовно-правовые и криминологические аспекты: по материалам Республики Казахстан: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. - Бишкек, 2007. - 27 с.
41. Л. Д. Гаухман, С. В. Максимов Преступления в сфере экономической деятельности. М.: ЮрИнфоР, 1998. – 296 с.
42. Петросян О. Ш. Криминализация преступлений в сфере обеспечения финансовой безопасности, посягающих на налоговую систему, по уголовному законодательству стран романо-германской правовой семьи. [Электронный ресурс] // Режим доступа: URL: <http://justicemaker.ru/view-article.php?id=21&art=1637> (дата обращения: 20.04.2023).
43. Волженкин Б. В. Преступления в сфере экономической деятельности по уголовному праву России. СПб., 2007. – 765 с.
44. В. В. Стрельников О постановлении Пленума Верховного Суда Российской Федерации по налоговым преступлениям // Налоговый вестник. 2007. - № 8. - С. 108-110.
45. Н. М. Конарбаева, О.С. Одоев Отдельные вопросы назначения наказания за экономические преступления (по материалам Республики Казахстан) [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/otdelnye-voprosy-naznacheniya-nakazaniya-za->

ekonomicheskie-prestupleniya-po-materialam-respubliki-kazahstan (дата обращения: 17.05.2023).

46. И. И. Кучерова Налоговые преступления (теория и практика расследования). - М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2011. - 286 с.
47. Н. И. Пикуров Налоговые преступления как предикатные в отношении легализации преступных доходов: подходы к реализации международных стандартов. – М.: МУМЦФМ; 2014. - 152 с.
48. П.С. Яни «Налоговое преступление. Статья вторая. Размер неуплаты. Субъекты ответственности. Вина. Гражданский иск» // Законодательство, - 1999, - № 12. - С. 54-63.
49. К.Е. Ривкин Практика налогообложения: установление виновности в налоговых преступлениях // Гражданин и право. - 2002 г. - № 4. - С. 75-81.
50. И.Н. Соловьев Налоговые преступления: практика работы органов налоговой полиции и судов. М.: ФБК-ПРЕСС, 2002. - 319 с.
51. А.А. Харламова Уголовно-правовые аспекты уклонения от уплаты налогов и (или) сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Омск. 2013 г. – 23 с.
52. П. А. Истомин Уголовно-правовые и криминологические проблемы налоговых преступлений (по материалам Северо-Кавказского региона): автореф. дис... канд. юрид. наук. – Ставрополь: Кавказский край, 1999.– 23 с.
53. Гришко Л.В. Уголовно-правовое обеспечение Таможенного союза России, Беларуси, Казахстана в сфере налогообложения // [Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ugolovno-pravovoe-obespechenie-tamozhennogo-soyuza-rossii-belarusi-kazahstana-v-sfere-nalogooblozheniya> (дата обращения: 17.05.2023).

54. В.Д. Ларичев, И.С. Решетняк Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает. - Москва: УКЦ ЮрИнфоР, 1998. - 202 с.
55. Саматова Г.Б. Уголовная ответственность за налоговые правонарушения в Республике Казахстан [[Электронный ресурс] // Научная электронная библиотека «КиберЛенинка». – Режим доступа: <https://cyberleninka.ru/article/n/ugolovnaya-otvetstvennost-za-nalogovye-pravonarusheniya-v-respublike-kazahstan> (дата обращения: 20.04.2023).
56. Титова В.Н. Предупреждение налоговых правонарушений и преступлений средствами прокурорского надзора. Автореф. дисс .... канд. юрид. наук. Москва, 2004. - 24 с.
57. Галиева А.А. Роль профилактики в системе мер по предупреждению налоговых правонарушений // Право: современные тенденции: материалы IV Междунар. науч. конф. (г. Краснодар, февраль 2017 г.). - Краснодар: Новация, 2017. - С. 73-75.
58. Е. О. Алауханов, К. Т. Ахмедин Налоговые преступления: Учебное пособие. - Алматы: Нур-пресс, 2008. - 172 с.