

УДК 343.359.2 (574)
ББК Х.518.1 (5Каз) + Х408.122.40(5Каз)

Г. М. Аскарова

ПРОБЛЕМЫ КВАЛИФИКАЦИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО ПРИЗНАКАМ ОБЪЕКТА И ОБЪЕКТИВНОЙ СТОРОНЫ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

G. M. Askarova

THE PROBLEMS OF QUALIFICATION OF TAX CRIMES ON THE GROUNDS OF THE SUBJECT AND THE OBJECTIVE ASPECT OF THE LEGISLATION OF THE REPUBLIC OF KAZAKHSTAN

В статье рассмотрены проблемные вопросы квалификации налоговых преступлений. Дается анализ объекта и объективной стороны налоговых преступлений по уголовному праву РК и уголовному праву РФ.

Изучена классификация налоговых преступлений как экономических преступлений на основе родового, видового, непосредственного объекта преступления, способа совершения деяния.

Автор раскрывает определение «уклонение от уплаты налога», вопрос окончания преступления, конструкции составов, значимость исследования деяний, посягающих на финансовую деятельность государства. Приводятся примеры позиции ученых на различные характеристики деяний, подпадающих под понятие «уклонение от уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет».

Ключевые слова: налоговые преступления, объект, объективная сторона, классификация.

The article considers the issues of qualification of tax crimes. There is given an analysis of the subject and the objective aspect of tax crimes in the criminal law of the Republic of Kazakhstan and the criminal law of the Russian Federation.

There is studied the classification of tax crimes as economic crimes on the basis of descent, specific, direct object of the crime, means of committing the act.

The author reveals the definition of "tax evasion", the question of the end of a crime, the design of components, the significance of the study of the acts that infringe on the financial activities of the state. There are given the examples of scientists' positions on various characteristics of the acts that fall under the concept of evasion from payment of taxes and other obligatory payments to the budget.

Keywords: tax crimes, object, objective aspect, classification.

В настоящее время Уголовным кодексом РК от 16 июля 1997 года предусмотрено четыре состава преступления, которые можно отнести к налоговым преступлениям: 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. 208); уклонение гражданина от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в

бюджет (ст. 221); уклонение от уплаты налога и (или) других обязательных платежей в бюджет с организаций (ст. 222); незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика (ст. 222-1).

Каким образом их можно квалифицировать по указанному признаку? Одни авторы считают, что признаком, объединяющим составы преступлений в соответствующей главе Особенной части УК,

159

Уголовно-правовая
доктрина





является общность родового (видового) объекта. Как полагают современные исследователи, родовым объектом являются интересы, на которые посягают преступления, нормы об ответственности за совершение которых помещены в единый раздел Уголовного кодекса. Видовым объектом являются интересы, на которые посягают преступления, нормы об ответственности за совершение которых располагаются в пределах одной главы¹.

Другие авторы в основу классификации экономических преступлений, а налоговые отнесены к ним, положили способ совершения деяний (Г. П. Новоселов и Т. Ю. Погосян) либо классификацию хозяйственных преступлений применительно к различным сферам народного хозяйства, где они совершались².

Казахстанские авторы преступления в сфере экономической деятельности условно подразделяют по непосредственному объекту, где исследуемые нами деяния подпадают под преступления в сфере финансовой деятельности³.

На наш взгляд, наиболее оптимальной является классификация, предложенная Б. В. Волженкиным, который выделяет «преступления против установленного порядка уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (налоговые преступления): уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды — ст. 198; уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций — ст. 199» в отдельную категорию⁴.

Заметим, что по Уголовному кодексу РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ в отличие от казахстанского уголовного законодательства не предусмотрена ответственность за необеспечение маркировки марками установленных образцов при производстве подакцизных товаров (ст. 152), подделку марок и специальных марок акцизного сбора (ст. 159), продажу подлежащих маркировке марками установленных образцов подакцизных товаров без маркировки марками установленных образцов (ст. 162), которые были предусмотрены ранее Федеральным законом от 30 июля 1996 г.⁵ Объяснялось это следующим образом: «В процессе разработки и кодификации нового уголовного законодательства необходимо было преодолеть соблазн широкой криминализации, поскольку законы, регулирующие в настоящее время экономическую деятельность, содержат множество запретов. При этом ответственность за нару-

шение данных запретов формулируется, как правило, самым общим образом, т. е. устанавливается, что соответствующие нарушения влекут гражданско-правовую, административную или уголовную ответственность, и не предлагается при этом критериев разграничения данных видов ответственности. Чрезмерно широкая криминализация правонарушений в сфере экономической деятельности, конечно, недопустима, поскольку уголовная ответственность — это крайнее средство, к которому следует прибегать, когда иные возможности исчерпаны»⁶.

В соответствии с Законом РК внесены изменения от 18.01.11 г. № 393-IV в Уголовный кодекс, который дополнен статьей 222-1 «Незаконные действия в отношении имущества, ограниченного в распоряжении в счет налоговой задолженности налогоплательщика». Необходимо отметить, что и Уголовный кодекс РФ дополнен статьей 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» (Федеральный закон РФ от 08.12.2003 № 162-ФЗ). Причем указывается, что ст. 199.2 — в соответствии с правовой позицией, сформулированной Конституционным Судом РФ — допускает возложение уголовной ответственности за предусмотренное в ней преступление только при условии доказанности умысла виновного и направленности содеянного на избежание взыскания недоимки по налогам и (или) сборам⁷.

Таким образом, в казахстанском и российском праве появились новые и изменились старые нормы об ответственности за налоговые преступления, эффективность действия которых еще предстоит оценить, в связи с этим значительный интерес представляет изучение уголовно-правовой и иной характеристики налоговых преступлений.

Налоговые платежи являются важнейшим источником доходной части бюджета. Непоступление в результате уклонения от уплаты налогов сумм в бюджет приводит к сокращению различных социальных программ, кризису с выплатой заработной платы работникам бюджетной сферы и другим негативным последствиям. Так, по данным Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры РК по Костанайской области, количество преступлений, уголовные дела о которых находились в производстве органов уголовного преследования за 2009 год по ст. 208 УК РК, составило

3 преступления, по ст. 221 УК РК — 20, по ст. 222 УК РК — 98; за 2010 год по ст. 221 УК РК — 8, по ст. 222-1 УК РК — 1, по ст. 222 УК РК — 47; за 2011 год по ст. 222-1 УК РК — 1, по ст. 222 УК РК — 21; за девять месяцев 2012 года по ст. 208 УК РК — 23, по ст. 222 УК РК — 7⁸.

В рамках обозначенного аспекта специалистами отмечается, что средства, полученные в результате уклонения от уплаты налогов, являются одним из финансовых источников, питающих организованную преступность⁹. При этом выделяются такие формы ее финансовой подпитки, как создание за счет «грязных» денег организаций, часть доходов которых выводится из сферы налогообложения, с последующим реинвестированием сокрытых средств в преступный бизнес, а также принудительное изъятие таких средств представителями организованной преступности в результате рэкета. Первая форма является типичным примером сращивания налоговой и организованной экономической преступности на финансовой основе, а вторая — взимания так называемого бандитского налога. В этой связи отмечается, что там, где имеет место сокрытие доходов от налогообложения, появляется необходимость «платить налоги» негосударственным структурам¹⁰. Правонарушения в сфере экономики совершаются все более ухищренными и сложными способами, усиливается развитие теневого, в том числе криминального, сектора экономики¹¹.

Итак, основным признаком, объединяющим указанные преступления, является объект преступления — общественные отношения в сфере финансовой деятельности государства.

Что касается объективной стороны исследуемых преступлений, то хотелось бы остановиться на некоторых проблемах квалификации деяний по рассматриваемым составам.

Ни в законодательстве Республики Казахстан, ни в законодательствах ряда других государств не содержится легального определения «уклонение от уплаты налога». В нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан от 18 июня 2004 года № 2 «О некоторых вопросах квалификации преступлений в сфере экономической деятельности» также умалчивается об этом. В комментарии к УК РК определяется: «уклонение — в силу его объективной направленности на несовершение обязательных действий предполагает наличие дополнительных условий, при которых непредставление декларации превращается в уклонение

от уплаты налога. Такими обязательными условиями являются: истечение срока для предоставления декларации; наличие возможности представить декларацию; действия налогового комитета, побуждающего к представлению декларации»¹².

Однако здесь встает вопрос о моменте окончания преступления. На наш взгляд, формулировка, предложенная Б. В. Волженкиным, наиболее правильная: «Преступления, предусмотренные ст. 198 и 199 УК, считаются оконченными с момента фактической неуплаты конкретного вида налога за соответствующий налоговый облагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством»¹³.

Такое решение данного вопроса влечет ряд серьезных, практически значимых последствий. Например, если лицо с умыслом на уклонение от уплаты налога не представило в установленный срок декларацию о доходах или представило ее с искаженными данными о доходах или расходах, оно еще не совершило окончательного преступления, и до истечения срока, установленного законодательством для уплаты налога, оно может добровольно отказаться от доведения преступления до конца, внося исправления в декларацию или уплатив полностью положенный налог.

В пользу формальной конструкции составов налоговых преступлений следует привести мнения таких юристов, как В. Сверчков, И. Кучеров. В частности, В. Сверчков предлагает пример, когда денежные средства, направленные налогоплательщиком в качестве налоговых платежей, по каким-то причинам не дошли до бюджета. Налицо факт уклонения от уплаты налогов, если не брать в расчет то, что непоступление денег в бюджет не является виной налогоплательщика. В этом случае отсутствует прямая причинно-следственная связь между причиненным бюджету (фонду) ущербом и уклонением от уплаты налогов (сборов). А ведь именно непоступление денежных средств в бюджетную систему государства либо в его внебюджетные фонды, по мнению сторонников материальной конструкции рассматриваемых составов преступлений, выражает их «материальность»¹⁴. Определение уклонения от уплаты налогов с организаций как материального состава, пишет И. Кучеров, является результатом неправильного понимания сути данного преступления, так как во внимание, в первую очередь, принимается неуплата налогов, а не само уклонение. Это заблуждение, по его мнению, вызвано тем, что в примечании к анализи-





руемой статье размеры неуплаченных налогов и страховых взносов указаны в качестве квалифицирующих признаков. На самом деле уклонение в данном случае представляет собой не что иное, как введение в заблуждение налоговых органов относительно объектов налогообложения. Именно в этом обмане и заключается объективная сторона данных преступлений. Лишь искажив в документах истинный размер объектов налогообложения, преступник получает возможность не уплачивать совсем или уплачивать в неполном объеме налоги и (или) сборы. Из этого можно заключить, что анализируемые составы все же являются формальными¹⁵. Позицию формальной конструкции составов налоговых преступлений разделяло и Главное следственное управление ФСНП России. «Учитывая сложившуюся практику применения действующих составов налоговых преступлений, полагаем, что рассматриваемые составы ст. ст. 198 и 199 УК РФ носят формальный характер»¹⁶.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что определить вред, причиняемый налоговыми преступлениями, на сегодняшний день не представляется возможным, хотя они, безусловно, причиняют вред охраняемым уголовным законом общественным отношениям.

Законодатель формулирует формальные составы преступлений в двух случаях: для повышения предупредительного значения уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за совершение тяжких и особо тяжких преступлений (например: разбой, бандитизм) либо для установления уголовной ответственности за совершение преступлений, причиняющих вред, размер которого определить практически невозможно. Налоговые преступления как раз и относятся к преступлениям второго вида. С учетом вышеизложенного можно сделать вывод о том, что составы налоговых преступлений по конструкции являются формальными.

Далее признано, что налоговые преступления могли совершаться иными способами. Среди иных способов имеются как активные, так и пассивные виды. Однако и активные, и пассивные способы направлены на то, чтобы в конечном итоге обеспечить уклонение лица от уплаты налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, то есть его бездействие. Таким образом, по нашему мнению, следует поддержать точку зрения, согласно которой объективная сторона налоговых преступлений характеризуется деянием в форме бездействия.

Изучение источников позволяет сделать вывод о том, что по вопросам, связанным с оценкой характеризующего налогового преступление деяния, на сегодняшний день нет единой точки зрения.

Некоторые авторы избегают характеристики вышеуказанного деяния. Ряд авторов полагает, что налоговые преступления могут быть совершены как путем действия, так и путем бездействия.

Более убедительной нам представляется позиция авторов, которые считают, что объективная сторона налоговых преступлений характеризуется сложным деянием. В частности, П. Яни указывает, что данные преступления являются длящимися. На наш взгляд, с этим утверждением следует согласиться. Мы поддерживаем позицию профессора П. Яни относительно того, что, во-первых, налоговые преступления могут совершаться только путем бездействия, и, во-вторых, одновременно они являются еще и длящимися¹⁷.

Длящимися признаются преступления, выражающиеся в длительном невыполнении виновным обязанности, которую он должен выполнить под угрозой уголовного наказания

Для налоговых преступлений как раз характерно подобное деяние, поскольку уклонение от уплаты налогов и (или) сборов и состоит в невыполнении обязанности налогоплательщика.

Поддерживая позицию П. С. Яни, мы тем не менее считаем, что деяния, характеризующие объективную сторону составов налоговых преступлений, являются еще более сложными. С нашей точки зрения, рассматриваемые преступления в определенных случаях могут быть и продолжаемыми. Продолжаемыми признаются преступления, деяния которых состоят из ряда последовательно совершаемых тождественных деяний (в форме бездействия), объединенных единым умыслом и направленных на достижение единой цели.

Косвенно в литературе наш вывод находит подтверждение у тех авторов, которые считают не только допустимым, но и необходимым сложение сумм неуплаченных налогов и (или) сборов. Мы же, кроме того, полагаем, что допустимым является также сложение сумм неуплаченных субъектом преступления налогов и (или) сборов с различных организаций, если совершенные деяния объединены единым умыслом преступника и направлены на достижение единой цели.

Исходя из предлагаемого нами подхода к пониманию характеристики деяния

налогового преступления, можно сделать следующие выводы:

— налоговые преступления как длящиеся считаются оконченными с момента начала невыполнения лицом обязанности налогоплательщика, однако стадия оконченного преступления у них длится до момента явки виновного с повинной или его задержания;

— сроки давности для налоговых преступлений исчисляются в соответствии со ст. 85 УК РК с учетом категории преступления и с момента задержания виновного лица или явки его с повинной. Если налоговое преступление одновременно является еще и продолжаемым, то срок давности следует исчислять с момента совершения последнего деяния, образующего преступление;

— при квалификации налоговых преступлений допускается сложение сумм различных неуплаченных налогов (касается ст. 222 УК РК);

— допускается сложение сумм неуплаченных субъектом преступления налогов и других обязательных платежей по различным организациям и по разным налогооблагаемым периодам.

Что касается последствий, то в настоящее время установление последствий преступлений рассматриваемой категории невозможно по причине отсутствия соответствующих методик, необходимость которых очевидна. Последствия налоговых преступлений имеют две составляющие. Во-первых, вред, причиняемый основному объекту данных преступлений — общественным отношениям, возникающим по поводу взимания и уплаты налогов и других обязательных платежей, который, можно отнести к организационному вреду, а во-вторых, ущерб, причиненный государству в результате неуплаты налогов и (или) других обязательных платежей.

Примечания

1. См.: *Наумов А. В.* Российское уголовное право. Общая часть : курс лекций. — М. : Бек, 1996. — С. 152—153.
2. См.: Уголовное право России. Особенная часть : учебник / под ред. А. И. Рарога. — М., 1997. — С. 143—146. и т. д.
3. *Борчашвили И. Ш.* Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан (Особенная часть). — Астана, 2008. — 1207 с. — URL: <http://www.kosstu.kz/static/uploads/library/urist/kodeks/u-k-7.htm> (дата обращения: 1.11.2012)
4. *Волженкин Б. В.* Экономические преступления — СПб. : Юридический центр Пресс, 1999. — С. 39.
5. СЗ РФ. — 1996. — № 32. — Ст. 3843.
6. *Волженкин Б. В.* Указ. соч. — С. 40.
7. Определение Конституционного Суда РФ от 24.03.2005 № 189-О. — URL: http://www.consultant.ru/popular/ukrf/10_31.html#p3213 // КонсультантПлюс, 1992—2012 (дата обращения: 08.10.2012)
8. Официальный сайт Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры РК. — URL: <http://www.pravstat.kz/rus/bm/pub3/> (дата обращения: 10.11.2012)
9. *Елинский А. В.* Уклонение от уплаты налогов как источник преступных доходов (по опыту зарубежных стран). 2005 г. — URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc101p0/instrum5231/print5232.html> (дата обращения: 10.11.2012)
10. URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc101p0/instrum5231/item5232.html> —_ftn2
11. *Сулаймбекова С. Д.* Предупреждение налоговых преступлений : уголовно-правовые и криминологические аспекты: по материалам Республики Казахстан : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. — Бишкек, 2007.
12. *Борчашвили И. Ш.* Указ. соч.
13. *Волженкин Б. В.* Указ. соч. — С. 156.
14. *Сверчков В.* Уклонение от уплаты обязательных платежей: конструкция составов преступлений // Российская юстиция. — 2000. — № 7. — С. 49.
15. *Кучеров И. И.* Налоги и криминал. Историко-правовой анализ. — М. : Первая образцовая типография, 2000. — С. 49.
16. Методические рекомендации Главного следственного управления ФСНП России от 13.06.97.
17. *Яни П.* Налоговые преступления. Статья первая. Уклонение от уплаты налогов // Законодательство. — 1999. — № 11. — С. 24.

References

1. See: *Naumov A. V.* *Rossiiskoe ugovolnoe pravo. Obshchaya chast. Kurs lektsii.* [Russian criminal law. General part. A course of lectures]. Moscow. Beck. 1996. P. 152—153.



2. See: *Ugolovnoe pravo Rossii. Osobennaya chast. Uchebnyk* [Criminal law of Russia. Special part. Textbook]. *Pod. red. Raroga A. I.* [Under the editorship of Raroga A. I.]. Moscow. 1997. P. 143—146, etc.
3. *Borchashvili I. Sh. Kommentary k Ugolovnomu Kodeksu Respubliki Kazakhstan (Osobennaya chast)* [The commentary to the Criminal Code of the Republic of Kazakhstan (Special part)]. Astana. 2008. P. 1207.
<http://www.kosstu.kz/static/uploads/library/urist/kodeks/u-k-7.htm> (site session as of 1.11.2012)
4. *Volzhenkin B. V. Ekonomicheskie prestupleniya* [Economic crimes]. St. Petersburg. *Izdatelstvo Yuridicheskyy tsentr Press* [Yuridicheskyy centre Press publishing house]. 1999. P. 39.
5. *Sobranie zakonodatelstv RF* [Collected Legislation of the Russian Federation]. 1996. No. 32. Article 3843.
6. *Volzhenkin B. V.* Op. cit. P. 40.
7. *Opredelennye Konstitutsionnogo Suda RF ot 24.03.2005 No. 189-O* [Definition of the Constitutional Court of the Russian Federation dated 24.03.2005 No. 189-O]. http://www.consultant.ru/popular/ukrf/10_31.html#p3213. ConsultantPlus. 1992—2012 (site session: 08.10.2012)
8. *Ofitsialnyy sait Komiteta po pravovoy statistike i spetsialnym ucheta Generalnoi prokuratury RK* [Official site of the Committee for legal statistics and special accounts of the General Prosecutor office of the Republic of Kazakhstan]. <http://www.pravstat.kz/rus/bm/pub3/> (site session as of 10.11.2012)
9. *Elinsky A. V. Uklonenie ot uplaty nalogov kak istochnik prestupnykh dokhodov (po opytu zarubezhnykh stran)* [Evasion from payment of taxes as a source of criminal proceeds (by experience of foreign countries)]. 2005
<http://www.allpravo.ru/library/doc101p0/instrum5231/print5232.html> (site session as of 10.11.2012)
10. URL: <http://www.allpravo.ru/library/doc101p0/instrum5231/item5232.html> —_ftn2
11. *Sulaimbekova S. D. Preduprezhdenie nalogovikh prestupleniy: ugolovno-pravovye i kriminologicheskie aspekty: po materialam Respubliki Kazakhstan: dissertatsiya ... kandidata yuridicheskikh nauk: 12.00.08* [Precaution of tax-related crimes: criminal law and criminological aspects: on materials of the Republic of Kazakhstan: the thesis ... Candidate of Law: 12.00.08.]. Bishkek. 2007.
12. *Borchashvili I. Sh.* Op. cit.
13. *Volzhenkin B. V.* Op. cit. P. 156
14. *Sverchkov V. Uklonenie ot uplaty obyazatelnykh platezhei: konstruktsiya sostava prestupleniy* [Evasion from payment of obligatory payments: the design of crime components]. *Rossiyskaya justitsiya* [Russian justice]. 2000. No. 7. P. 49.
15. *Kucherov I. I. Nalogi i kriminal. Istoriko-pravovoi analiz* [Taxes and crime. Historical and legal analysis]. Moscow. *Pervaya obraztsovaya tipografiya* [First model printing house]. 2000. P. 250. P. 49
16. *Metodicheskoe rekomendatsii Glavnogo sledstvennogo upravleniya FSNP rossii ot 13.06.97.* [Methodical recommendations of the Chief investigative Department of the Federal tax police service of Russia from 13.06.97].
17. *Yani P. Nalogovye prestupleniya. Stat'ya pervaya. Uklonenie ot uplaty nalogov* [Tax crimes. Article first. Tax evasion]. *Zakonodatelstvo* [Legislation]. 1999. No. 11. P. 24

АСКАРОВА Гульнара Мейербековна, магистрант, Костанайский государственный университет им. А. Байтурсынова. Республика Казахстан, 110000, г. Костанай, ул. А. Байтурсынова, 47. E-mail: moldask@mail.ru

ASKAROVA Gulnara Meierbekovna, a graduate student of Akhmet Baitursynov Kostanay State University with. 47 A. Bajtursynova Str., Kostanai, 110000, the Republic of Kazakhstan. E-mail: moldask@mail.ru

