

## АНАЛИЗ СОСТАВОВ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ ПО УГОЛОВНОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ

*Рассматриваемые нами статьи расположены в главе 22 УК КР, которая содержит перечень норм, устанавливающих ответственность за преступления в сфере экономической деятельности.*

*Ключевые слова: налог, налогообложение, законодательство, уголовное дело, подоходный налог.*

## ANALYSIS OF THE COMPOSITION OF TAX CRIMES UNDER THE CRIMINAL LEGISLATION OF THE KYRGYZ REPUBLIC

*The articles we are considering are located in Chapter 22 of the Criminal Code of the Kyrgyz Republic, which contains a list of norms that establish liability for crimes in the sphere of economic activity.*

*Keywords: tax, taxation, legislation, criminal case, income tax.*

### **Уклонение гражданина от уплаты налога (ст. 211 УК КР).**

Рассматривая объект любого преступления, как общественные отношения в той или иной сфере жизнедеятельности ученые не могут прийти к единому мнению относительно непосредственного объекта налоговых преступлений. Так, одни полагают, что непосредственным объектом указанных посягательств являются общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения. Другие же считают, что данные общественные отношения складываются в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджетов всех уровней.

Основным налогом, то есть подоходный налог согласно ст. 161 НК КР взимаемым с физических лиц – граждан КР; резидентов и нерезидентов – иностранных граждан получающих доход из источника в КР; налогового агента – организации или индивидуального предпринимателя выплачивающий доход физическому лицу, которое не является индивидуальным предпринимателем на основании п. 4 ст. 160 НК КР обязанное по налоговому законодательству уплачивать налоги в бюджет государства.

Его доля в бюджете составляет 20% и уступает только налогу на прибыль с предприятий (33%) и налогу на добавленную стоимость (47%).<sup>7</sup> Главным нормативным актом, регламентирующим порядок и ставки подоходного налога является новый Налоговый кодекс КР 2008 года (в НК КР включены ст.ст. 160-182, которые содержат необходимые положения о ставке подоходного налога с физических лиц, которая составляет 10% с совокупного годового дохода). Поэтому при характеристике объективной стороны рассматриваемого преступления мы будем ссылаться на положения данного НК КР с последующими изменениями и дополнениями.

В соответствии со ст.ст. 160-182 НК КР физические лица (граждане), подлежащие налогообложению обязаны вести учет полученных ими в течении календарного года, полученных доходов и произведенных расходов, связанных с извлечением доходов, а также представлять в предусмотренных законом случаях налоговым органам единой налоговой декларации о доходах и расходах по форме, установленной Государственным комитетом КР по налогам и сборам, другие необходимые документы и сведения, подтверждающие достоверность указанных в декларации данных.

Физические лица подают в соответствии со ст. 175 НК КР единую налоговую декларацию о фактически полученных доходах с учетом стандартных, социальных и имущественных налоговых вычетов произведенных на основании ст.ст.170-172 НК КР по месту налоговой и/или учетной регистрации налогоплательщика по окончании каждого календарного года.

Согласно п. 2 ч.6 ст. 92 НК КР физические лица – граждане КР предоставляют единую налоговую декларацию до 1 апреля года, следующего за отчетным годом.

От предоставления единой налоговой декларации освобождаются: налоговый агент; резиденты и нерезиденты, то есть иностранные граждане, получающие доход из источника в Кыргызской Республике, которые в течение года имели доходы только по месту основной работы (учебы, службы) и предоставляли на основании ст.ст.177, 178 НК КР ежемесячно не позднее 20 числа месяца в налоговый орган по месту уплаты подоходного налога и/или месту учетной регистрации отчетность по подоходному налогу.

Обязанность по уплате подоходного налога лежит и на граждан, как имеющих, так и не имеющих постоянного жительства в Кыргызской Республике. Объектом налогообложения является совокупный годовой доход, полученный в календарном году на территории КР из источников дохода в КР и за ее пределами; у лиц, не имеющих постоянного местожительства в КР, из источников в КР (однако, данные лица освобождаются от представления единой налоговой декларации о совокупном годовом доходе).

Под включением же в единую налоговую декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах (второй способ совершения указанного преступления), как сказано в п.17 постановлении Пленума Верховного суда КР «О некоторых вопросах применения судами Кыргызской Республики уголовного законодательства об ответственности за незаконное получение кредита, нецелевое использование государственного кредита и уклонение от уплаты налогов» от 27 сентября 2003 года №16 следует понимать «включение в декларацию заведомо искаженных данных выражается в умышленном занижении получаемых доходов, либо в указании вымышленных и не подлинных источников доходов и т.д. умышленное указание в декларации любых не соответствующих действительности сведений о размерах доходов или расходов», то есть не отражение в декларации каких-либо источников получения доходов или уменьшение размеров вычетов, которые должны быть произведены из облагаемого налогом совокупного дохода, увеличение суммы расходов, произведенных при получении в отчетном году доходов и др.

В налоговом, административном и уголовном законодательстве, к сожалению, не дается определение таких, на наш взгляд, важных понятий, как «доход» и «расход». Исключение составляет п. 4 ст. 160 Налогового кодекса КР «Понятия и термины, используемые в Налоговом кодексе», в которой говорится, что доход «увеличение активов, получение материальных ценностей, обладающих денежной стоимостью и/или получение материальных выгод, а также уменьшение обязательств налогоплательщика».

Однако, следует обратить внимание на то, что фактически ст. 211 УК КР предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты подоходного налога, налога с продаж и налога на недвижимое и движимое имущество граждан (это вытекает непосредственно из текста как самой статьи, так и из единой налоговой декларации «о доходах гражданина и имуществе, принадлежащем ему на праве собственности»).

Ранее, до вступления в силу Уголовного кодекса КР 1997 года, когда велись дискуссии по его проекту, в ходе них рассматривался и затронутый нами вопрос. Так, К.А. Бодобаев писал о неправильности установления уголовной ответственности за умышленную неуплату одних видов налогов и освобождения за такую же умышленную неуплату других налогов.

В настоящее время при неуплате гражданином какого-либо вида налога, за исключением вышеуказанных в судебной и следственной практике считается, что ответственность может наступить по ст. 211 УК КР.

Согласно п.17 постановления Пленума Верховного суда КР от 27 сентября 2003 года №16 «Преступление считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством», то есть уклонение от уплаты налога путем непредставления единой налоговой декларации о доходах, следует считать оконченным по истечении установленного законом срока подачи декларации.

В случае включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах и расходах – с момента подачи декларации, содержащей заведомо искаженные данные о доходах и расходах при условии наличия факта не перечисления лицом налога, либо перечисления его не в полном объеме, на основании заведомо искаженных данных, внесенных в декларацию о доходах, представленную в налоговый орган.

Если проводить аналогию с налоговым законодательством, то нарушение срока представления единой налоговой декларации или иных документов согласно п. 2 ч. 6 ст. 92 НК КР считается налоговым правонарушением, по истечении установленного законом до 1 апреля года, следующего за отчетным годом. Мы не склонны автоматически проецировать данное положение на норму УК КР и считаем указанный срок слишком продолжительным для установления окончания совершения рассматриваемого преступления.

Существуют различные подходы и в судебной практике, и на уровне нормативного регулирования в определении момента окончания налогового правонарушения. Очевидно, должен иметь место единообразный подход в решении этого вопроса. Предпочтительнее, на наш взгляд, является решение, когда весь комплекс налоговых вопросов, в том числе и о времени признания деяния налоговым правонарушением (а следовательно, и преступлением) будет рассматриваться в налоговом кодексе. Любые иные нормативные акты о дополнительных налогах, либо конкретизирующие НК КР должны соответствовать ему.

По законодательной конструкции состав рассматриваемого преступления является *формальным*, так как для квалификации совершенного деяния по ст. 211 УК КР законодатель не требует установления факта причинения какого-либо ущерба, а говорит лишь о совершении деяния в крупном размере. Таким образом, в ходе проведения следствия по делам об уклонении от уплаты налога граждан нет необходимости доказывать факт причинения крупного ущерба государству, а, следовательно, и причинную связь между совершенным деянием и наступившими последствиями. Требуется установить лишь факт уклонения лица от уплаты налога взноса в крупном размере.

**Субъективная сторона преступления.** По мнению большинства юристов с субъективной стороны рассматриваемое преступление характеризуется *прямым умыслом*. Мотив – корысть, цель – получить материальную выгоду от неуплаты налогов. Это означает, что лицо осознает общественную опасность своих действий по уклонению от уплаты налога в крупном размере и желает совершить эти действия.

В связи с этим не могут рассматриваться как преступление ошибки в расчетах или иные действия лица, связанные, например, с добросовестным заблуждением гражданина, уклонение от уплаты налога путем непредставления единой налоговой декларации в связи с болезнью или другими исключаящими вину обстоятельствами. Однако здесь уместно привести мнение практических работников на данную проблему, так как оно представляется достаточно интересным. Так, 20% опрошенных нами работников органов финансовой полиции считали возможным совершение рассматриваемого преступления как умышленно, так и по неосторожности, и более половины 53% из них допускали установление уголовной ответственности за неосторожное уклонение от уплаты налога.

Мы не разделяем приведенную позицию, так как подобные деяния влекут за собой административную ответственность. Для привлечения к ней за нарушения налогового законодательства не имеет значения как совершено правонарушение – умышленно или по неосторожности. Выявление этого факта значимо только при определении размера, налагаемого в административном порядке штрафа.

**Субъект преступления** – лицо, достигшее 16 летнего возраста (гражданин Кыргызской Республики, иностранец, лицо без гражданства, то есть лицо, обязанное по закону уплачивать налоги в государственный бюджет государства).

**Анализ признаков составов преступлений,  
предусматривающих ответственность за уклонение от уплаты налогов  
(ст.ст. 212 и 213 УК КР)**

Преступления, предусмотренные ст.ст. 212 и 213 УК КР посягают на финансовую систему государства. Однако вся совокупность общественных отношений, существующих в финансовой системе не может выступать в качестве объекта рассматриваемых составов преступлений.

Им являются финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков – физических лиц, то есть индивидуального предпринимателя (ст. 212 УК КР) и должностных лиц хозяйствующих субъектов (ст. 213 УК КР).

Одним из дискуссионных вопросов при анализе данных преступлений продолжает оставаться вопрос о *предмете*.

Общепринято считать, что **предмет преступления** – это элемент объекта посягательства, воздействуя на который преступник нарушает или пытается нарушить общественное отношение, при этом предмет преступления – это материальная вещь объективно существующего внешнего мира. Представляется существенным выяснить, что именно подвергается преступному воздействию при совершении рассматриваемых преступлений. Относительно предмета налоговых преступлений выдвигаются различные точки зрения.

Так, например, предметом этих преступлений называются налоги, сборы и обязательные страховые взносы по государственному социальному страхованию, подоходный налог, налог на прибыль, налог с продаж, налог на спецсредства, налог на имущества, земельный налог и налог на добавленную стоимость (НДС) суммы налогов, не уплаченных индивидуальным предпринимателем и должностным лицом хозяйствующего субъекта в результате уклонения от выполнения налоговых обязательств.

Л.Д. Гаухман и С.В. Максимов вообще считают, что предмет уклонения от уплаты налога может быть альтернативным неуплаченный налог в крупном размере, налоговая декларация.

Следует отметить, что до принятия нового НК КР 2008 года сборы и пошлина не являются предметом уклонения от уплаты налогов, хотя они и включались в налоговую систему республики.

До принятия НК КР в научных исследованиях имела место точка зрения о том, что налоги и сборы являются однопорядковыми родовыми категориями, поэтому при буквальном толковании диспозиции ст.ст. 212 и 213 УК КР сборы, кроме страховых взносов, должны исключаться из предмета преступления. Несмотря на то, что вполне возможно уклонение от уплаты госпошлины и иных сборов такие деяния не образуют состав преступления.

Кроме того, в соответствии со ст. 7 НК КР каждый обязан платить налоги в порядке и случаях, предусмотренных законодательством, поэтому уклонение от уплаты налогов, не предусмотренных НК КР либо установленных в ином порядке, чем это определено в нем не образует состава преступления.

**Предметом преступного воздействия** является согласно ст. 22 Конституции КР обязанность платить налог и сборы (обязательные страховые взносы по государственному социальному страхованию).

Отдельно хотелось бы рассмотреть позицию тех авторов, которые признают в качестве предмета налоговых преступлений объекты налогообложения.

Дело в том, что в соответствии со ст. 162 НК КР объектом налогообложения подоходного налога является осуществление экономической деятельности в результате которой получен доход, а также получение любого другого дохода предусмотренного налоговым законодательством, однако на основании ч.1 ст. 163 НК КР налоговой базой по подоходному налогу является доход, исчисляемый как разница между совокупным годовым доходом, полученным налогоплательщиком за налоговый период и вычетами. То есть операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимость, количественную или физическую характеристики, с наличием которого налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога и обязательных страховых взносов.

В данном случае законодатель перечислил объекты материального мира и нематериальные блага, которые в соответствии с теорией налогового права являются не объектами, а предметами налогообложения.

Значит «объект налогообложения – это те юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налоги. Юридические факты (события, действия), а стало быть объекты налогообложения не могут рассматриваться в качестве предмета преступления».

В этой связи представляется, что предметом налоговых преступлений могут выступать подлежащие перечислению в счет уплаты налога денежные средства в размере, не превышающем ставку налога. Кроме того, для наступления уголовной ответственности размер неуплаченных денежных средств должен признаваться крупным с точки зрения уголовного закона.

Точку зрения автора подтверждают и данные, полученные в результате анкетирования работников органов финансовой полиции около 83% принимавших участие в анкетировании считают, что предметом налоговых преступлений являются денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет. Полученные данные свидетельствуют о том, что практические работники фискальных органов разделяют предложение считать денежные средства предметом налоговых преступлений..

Однако, когда налоговые преступления совершаются путем непредставления единой налоговой декларации о доходах, а ее подача в данном случае является обязательной, тогда некоторые авторы предлагают данный документ рассматривать в качестве предмет преступления. Но НК КР не связывает подачу налоговой декларации с выполнением обязанности по уплате налогов.

Например, если физическое лицо, который занимается индивидуальной предпринимательской деятельностью, либо должностное лицо хозяйствующего субъекта не подает в установленный срок налоговую единую налоговую декларацию, но при этом добросовестно уплатило все налоги и страховые взносы, признаки состава преступления, предусмотренного ст.ст. 212 и 213 УК КР отсутствуют, потому что уголовный закон устанавливает ответственность за уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов, а не за непредставление налоговой декларации.

Учитывая данное обстоятельство можно предположить, что единую налоговую декларацию правильнее было бы считать средством совершения преступления.

Итак, подводя итог определению предмета рассматриваемого преступления можно сделать следующие выводы: 1) предметом преступления, предусмотренного ст.ст. 212 и 213 УК КР является денежные средства, подлежащие перечислению в бюджет в размере, соответствующей ставке налога или размеру обязательного страхового взноса; 2) предметом преступлений, совершаемых путем сокрытия объектов налогообложения, могут являться предметы налогообложения и обязательных страховых взносов; 3) введение

местными органами власти налогов не создает различных оснований и пределов уголовной ответственности для лиц, проживающих в разных регионах.

Объективная сторона рассматриваемого преступления характеризуется возможностью совершения указанного деяния, как в форме действия, так и бездействия.

В действующей редакции УК КР законодатель унифицировал перечень действий, обуславливающих уголовно наказуемое уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов..

В соответствии п.1 ст. 85 НК КР налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган по месту учета в установленном законом порядке налоговые отчетности, которые содержат информацию о размере налогового обязательства, а также сведения, необходимые для исчисления налога.

Указанная обязанность в отношении конкретного налога должна быть прямо предусмотрена соответствующей главой НК КР или действующего налогового законодательства.

Непредставление единой налоговой декларации будет считаться налоговым .

Непредставление документов, представление которых в соответствии с законодательством о налогах и обязательных страховых взносах является обязательным – это любые документы, объективно необходимые для исчисления и уплаты налогов, о которых говорится в соответствующих статьях Налогового кодекса КР и как обязательных для представления налогоплательщиком. Обязанность последнего по представлению документов налоговым органам и их должностным лицам вытекает из требований закона, содержащихся в п.1 ст. 85 НК КР.

Представляется, что такими документами, помимо единой налоговой декларации, могут быть расчеты налогов, первичные документы (счета-фактуры, счета), отчеты во внебюджетные фонды и т.п.

Следует отметить, что преступлением, предусмотренным в ст. 212 или ст. 213 УК КР может теперь признаваться включение в обязательные для представления документы любых заведомо искаженных сведений, касающихся доходов или расходов.

Указание в ст. 212 УК (равно как и в ст. 213 УК КР) на «документы» создает неопределенность нормы и способно привести к многочисленным спорам. Современная редакция УК КР обуславливает возможность уголовного преследования налогоплательщиков за непредставление практически любых документов. Указание в УК КР только на те документы, представление которых в соответствии с налоговым законодательством является обязательным, не устраняет неопределенности в этом вопросе. Во-первых, очевидно, что если обязанность представлять документы не установлена налоговым законодательством, то не может быть и ответственности за непредставление (внесение искаженных сведений). Во-вторых, в настоящее время налоговое законодательство не содержит определенного перечня документов, которые должны представляться в налоговые органы. Например, в соответствии с п.1 ч. 5 ст. 100 НК КР при проведении плановой проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Делать отсылки к неопределенным понятиям недопустимо, поэтому круг документов должен быть определен в уголовном законодательстве.

Согласно разъяснению налоговых органов под включением в единую налоговую декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах следует понимать умышленное указание в декларации любых, не соответствующих действительности сведений о размерах доходов и расходов.

Факт умышленного искажения бухгалтерской отчетности можно доказать иными документальными и визуальными данными, подтверждающими или опровергающими содержащиеся в отчетности сведения. В отдельных случаях целесообразно проводить экспертизу самой бухгалтерской отчетности.

При рассмотрении оставшегося в диспозиции статьи способа совершения уклонения от уплаты налогов, то есть включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, следует учесть, что сумма налога рассчитывается налогоплательщиком самостоятельно на основании бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с той или иной статьей НК КР, регламентирующей порядок исчисления и уплаты конкретного налога.

Но, как показывает законодательство, данные о доходах или расходах используются для исчисления не всех видов налогов.

Так, при исчислении налогов на землю данные о доходах и расходах не требуются. В частности, размер земельного налога не зависит от результатов хозяйственной деятельности собственников земли и устанавливается в виде стабильных платежей за единицу площади. В соответствии с НК КР налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельного участка (при ее отсутствии – нормативная цена) и рассчитывается на основе нормативов, определяемых по оценочным зонам данной местности.

Сложнее решить данную проблему при рассмотрении косвенных налогов (налог на добавленную стоимость, акциз и налог с продаж).

При исчислении этих налогов объектами налогообложения являются: НДС – обороты по реализации товаров, работ, услуг на территории КР и отечественных товаров в странах СНГ; выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; ввоз товаров на таможенную территорию КР (ст. 224 НК КР).

Акцизы – это стоимость подакцизных товаров, по отпускным ценам, включая налог (ст. 283 НК КР).

Налог с продаж – является реализация товаров, выполнение работ и оказание услуг (ст. 316 НК КР).

То есть, указанные объекты налогообложения в той или иной степени относятся к доходам, но не целиком, а налог должен исчисляться от всего дохода организации.

Верное решение поставленной проблемы нашли юристы В.Д. Ларичев и Н.С. Решетняк, сделав вывод, что для исчисления рассматриваемых видов налогов не вносятся данные о доходах или расходах в бухгалтерскую отчетность, и поэтому уклонение от уплаты названных налогов, как и налогов на имущество, совершается *иным способом*, а не путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах». Так, уклонение от уплаты НДС может быть совершено путем включения в соответствующие отчетные документы заведомо ложных сведений о стоимости товаров ввозимых на территорию Кыргызстана.

Исходя из вышеизложенного основными способами уклонения от уплаты обязательных страховых взносов индивидуальными предпринимателями и должностными лицами хозяйствующих субъектов являются: включение в отчетные документы искаженных данных о суммах, на которые начисляются страховые взносы, и о размере страховых взносов; непредставление в установленные сроки в соответствующие органы расчетной ведомости по страховым взносам.

Согласно примечанию к ст.ст. 213 и 213 УК КР уклонение от уплаты налогов или обязательных страховых взносов с организации признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных налогов и (или) обязательных страховых взносов 5 000 раз превышает расчетный показатель, установленный законодательством на день совершения преступления. Закон не дает разъяснений о том, каким образом должно быть совершено уклонение от уплаты налогов: в результате разового деяния или многократного сокрытия.

Основываясь на теории уголовного права, мы считаем верной точку зрения В.П. Котина по данному вопросу. Он полагает, что при выявлении фактов налоговых правонарушений за длительный период необходимо определить, входят ли эти деяния в состав единого продолжаемого преступления или каждое из них является самостоятельным составом правонарушения (преступления). То есть, можно выделить понятие

систематичности противоправных деяний, которые образуют единое преступление и если они внутренне связаны между собой единством намерения и цели.

Таким образом, в ходе проведения следствия по делам об уклонении от уплаты налогов или обязательных страховых взносов с индивидуальных предпринимателей или должностных лиц хозяйствующих субъектов нет необходимости доказывать факт причинения крупного ущерба государству, а, следовательно, и причинную связь между совершенным деянием и наступившими последствиями. Требуется установить лишь факт уклонения от уплаты налогов или обязательных страховых взносов в крупном размере.

А существовавший ранее в юридической литературе спор о моменте окончания указанного преступления был разрешен приведенным выше постановлением Пленума Верховного суда КР от 27 сентября 2003 года №16, из п. 34 которого следует, что, уклонение от уплаты налогов или обязательных страховых взносов по ст.ст. 212-213 УК КР может считаться оконченным с момента и при наличии факта неуплаты определенной суммы налога и (или) обязательного страхового взноса в срок установленный налоговым законодательством.

**Субъект преступления.** Субъект рассматриваемых преступлений в диспозиции статьи не обозначен, так как в соответствии с действующем законодательством это не может быть организация, то есть юридическое лицо. Значит субъектами преступления предусмотренного ст.ст. 212 и 213 УК КР являются физические лица – индивидуальный предприниматель (ст. 212 УК) и должностные лица хозяйствующих субъектов (ст. 213 УК КР), из числа администрации или служащих организации; п.1 ст.7 Закона «О бухгалтерском учете» предусматривает ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях и соблюдение правил хозяйственных операций руководителей организаций и других лиц, ответственных за организацию и ведение бухучета, за нарушение законодательства о нем.

**Субъективная сторона преступления.** Рассматриваемые преступления совершаются умышленно, так как в ст.ст. 212 и 213 УК КР нет специального указания на неосторожную форму вины, а, как известно, ч.1 ст. 24 УК КР разъясняет, что «Преступлением, совершенным по неосторожности, признается деяние, совершенное по легкомыслию или небрежности».

Однако, существуют две точки зрения на вид умысла. Одни ученые юристы полагают, что данное преступление может быть совершено только с прямым умыслом. 30 Другие считают возможным его совершение с косвенным умыслом.

Мы же придерживаемся первой из приведенных позиций. Поскольку на умысел указывает то, что вносимые в бухгалтерские документы сведения о доходах или расходах должны быть «заведомо» искаженными, то есть, лицо осознает, что уклоняется от уплаты налогов или обязательных страховых взносов и желает поступить таким образом. Нарушения же, допущенные в соответствующих документах вследствие ошибки, невнимательности, профессиональной неподготовленности, нельзя, на наш взгляд, рассматривать как преступление. За них должна наступать административная или финансовая ответственность. Хотя высказываются предложения о возможности привлечения к уголовной ответственности даже за неумышленное уклонение от уплаты налогов.

Часть 2 ст.ст. 212 и 213 УК КР предусмотрен только один *квалифицирующий* признак – в особо крупном размере.

Совершение уклонения от уплаты налогов или страховых взносов с организаций в особо крупном размере будет признано таковым, если, согласно примечанию к ст.ст.212 и 213 УК КР, сумма неуплаченного налога и (или) обязательного страхового взноса превысит 10 000 раз расчетный показатель, установленный законодательством на день совершения преступления. Причем, как показывает практика, не имеет значение, явилась ли указанная сумма следствием неуплаты какого-либо одного из видов налогов, или результатом неуплаты нескольких различных налогов.



Итак, мы завершили анализ составов налоговых преступлений, но в целях полноты исследования затронем вопрос о разграничении данных деяний от смежных посягательств.

Это представляется нам целесообразным в связи с тем, что ряд деяний, ответственность за совершение которых предусмотрена разделом «Преступления в сфере экономики» (глава «Преступления в сфере экономической деятельности»), имеют дополнительным объектом общественные отношения в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования бюджета. К ним относятся такие преступления, как: «Регистрация незаконных сделок с землей» (ст.179), «Незаконное предпринимательство» (ст.180), «Незаконная банковская деятельность» (ст.181), «Лжепредпринимательство» (ст.182), «Уклонение от уплаты таможенных платежей» (ст.210) и некоторые другие.

Прежде всего, необходимо обратить внимание на ст. 210 УК КР «Уклонение от уплаты таможенных платежей». В первую очередь, отличие от преступлений, предусмотренных ст.ст. 212 и 213 УК КР, можно провести по предмету, так как ст. 210 УК КР карает за неуплату именно «таможенных платежей». Но все же и здесь мы можем обнаружить конкуренцию со ст.ст.212 УК КР, поскольку согласно ст. 219 Таможенного кодекса КР к таможенным платежам относятся: таможенные пошлины и тарифы; налог на добавленную стоимость с облагаемого импорта; акциз с импорта; сезонные пошлины; особые виды пошлин (защитные, антидемпинговые, компенсационные); таможенные сборы.

Относительно же незаконного предпринимательства, мы можем сказать, что если действия виновного, занимающегося предпринимательской деятельностью без регистрации или без специального разрешения или с нарушением порядка лицензирования, повлекли уклонение от уплаты налогов с доходов от такой деятельности, то совершенное деяние следует квалифицировать по совокупности преступлений – по соответствующим частям ст. 180 УК КР и ст. 212 или 213 УК КР. Если же лицо занималось незаконным предпринимательством, но при этом исправно платило налоги и страховые взносы по результатам этой деятельности, то дополнительной квалификации по налоговым статьям не требуется.

Аналогично решается поставленный вопрос и в случае занятия виновным незаконной банковской деятельностью (ст.181 УК КР).

Однако здесь необходимо уточнить, что мы имеем в виду хотя и незаконное предпринимательство и банковскую деятельность, но разрешенные законом, и подпадающие под действие УК КР только в силу несоблюдения определенных правил и требований при занятии ими. Уклонение же от уплаты налогов при занятии запрещенными видами предпринимательской деятельности (торговля наркотиками, оружием и др.) не рассматривается в рамках ст.ст. 212 и 213 УК КР.

В заключение анализа преступлений в сфере налогообложения можно сделать общий вывод, что в целом предусматривающие ответственность за их совершение уголовно-правовые нормы после известных изменений стали больше соответствовать нынешним реалиям. Однако имеющиеся неточности законодательной конструкции приводят к ошибкам в практике применения указанных норм, усложняют и без того непростую работу правоохранительных органов (как в случае указанного ранее противоречия между содержанием уголовно-правовой нормы (ст.ст. 211,212 и 213 УК КР) и примечания к ней).

Все это, а также непрекращающийся латентный рост преступлений данной категории, доказывает, на наш взгляд, важность проведения не только мероприятий по выявлению, раскрытию и доказыванию рассматриваемых преступлений, но и по их профилактике, о чем в определенной мере пойдет речь в главе третьей нашего исследования.

Литература:

1. Бодобаев К.А. Уголовное право КР. Учебное пособие. – Б.: Билд, 2005. – С.145.

2. Бодобаев К.А. Глава 22. Преступления в сфере экономической деятельности государства. Комментарий к уголовному кодексу КР (постатейный) /Под ред. К.Ш. Курманова. – Б.: Наука и образование, 2002. – С.112-113.
3. Бодобаев К.А. Подготовлен альтернативный проект Уголовного кодекса КР //Информационный бюллетень МВД КР. – Вып.1. – Бишкек, 1996. – С.45.
4. Ботвинкина М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. – М.: Акад. управление МВД России, 1997. – С.108; Волженкин Б.В. Комментарий к Уголовному Кодексу РФ /Под ред. В.И. Радченко. – М.: Вердикт, 1996. – С.333.;
5. Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. – М.: Спарк, 2007. – С.22-23. и др.
6. Борова Д.М. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов. Монография.– Ростов, 1997. – С.73.; Сальников А.В. Уголовно-правовые проблемы сокрытия объектов налогообложения //Проблемы выявления и расследования преступлений в сфере экономики материалы научно-практической конференции. – Псков, 1998. – С.33.
7. Гаухман Л. Д., Максимов С. В. Указ. раб. – С.25.
8. Гаухман Л.Д., Максимов С.В. Преступления в сфере экономической деятельности. – М.: ИНФРА-М, 1998.– С.25,26.
9. Дуйшемалиев Н.Т. Указ. раб. – С.9.
10. Егоршин В.М., Колесников В.В. Преступность в сфере экономической деятельности. СПб.: Университет, 2000. – С.71
11. Котина В.П. Государственная налоговая служба. – Н.Новгород: Века, 1995. – С.192-193.
12. Кучеров И.И., Марков А.Я. Расследование налоговых преступлений. Учебное пособие. – М.: УМЦ при ГУК МВД РФ, 1995. – С.17; Яценко Б.В. Глава VIII. §4. Преступления в сфере финансовой деятельности государства. Уголовное право России. Особенная часть. Учебник. /Под ред. А.И.Рарога. – М.: Спарк, 1997. – С.202 и др.
13. Ларичев В.Д., Решетняк Н.С. Налоговые преступления и правонарушения. Кто и как их выявляет и предупреждает Пинкевич Т.В. Уголовная ответственность за преступления в сфере экономической деятельности. – Ставрополь: Глобус, 1999. – С. 114.
14. Лесков В.Д., Кучеров И.И. Особенности расследования налоговых преступлений. – М.: Норма, 2006. – С.33-34.; Кошаева. Т.О. Преступления в сфере налогообложения // Российское право, 2007.- №12. – С.23-25. – М.: Спарк, 1998. – С.47-48.
15. Тунтеева Г.Н., М.Ж. Карагулов М.Ж. Налоговое право КР: Учебное пособие.– Б.: Наука и образование, 2006. – С.11
16. Тунтеева Г.Н., Карагулов М.Ж. Указ. раб. – С.15.
17. Введен в действие с 1 января 2009 года на основании Закона КР от 17 октября 2008 года №230 «О введении в действие Налогового кодекса КР» //Ведомости Жогорку Кенеша КР. – Бишкек, 2008. - №7. – С.92.
18. Основы налогового права учеб-метод пособие /Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Форум, 1995. – С.49.Уголовное право России. Часть общая: учебник для вузов (издание второе, переработанное и дополненное) /Под ред. Л.Л. Кругликова. – М.: Волтерс-Клувер, 2005. – С.12.
19. Уголовное право России. Часть особенная: учебник для вузов /Под ред. Л.Л. Кругликова. – М.: Волтерс Клувер, 2004. – С.193.
20. Закон от 28 апреля 2008 года №76 «О базовых ставках земельного налога за пользование сельскохозяйственными угодьями, приусадебными и дачными земельными участками, землями населенных пунктов и несельскохозяйственного назначения на 2008 год» //Эркинтоо. – 2008. – №33. – 13 мая

Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации: Особенная часть /Под ред. Ю.И. Скуратова, В.М. Лебедева. – М.: ИНФРА-М-НОРМА, 1996. – С.224