

Министерство образования и науки Кыргызской Республики
Чуйский университет

на правах рукописи

КОЛЬБАЕВА АЛТЫНАЙ РАДИЕВНА

**«Уголовно- правовые меры борьбы с налоговыми
преступлениями»**

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Специальность: 12.00.08 – уголовное право; криминология, уголовно-
исполнительное право

Научный руководитель – доктор юридических наук,
доцент Осмоналиев Кайрат Медербекевич

Бишкек 2010 г.

Введение.....	3
Глава 1. Преступное уклонение от уплаты налогов.....	13
1.1. Социально-экономическая обусловленность уголовно-правового запрета налогов.....	13
1.2. Понятие, система и некоторые особенности квалификации налоговых преступлений.....	30
1.3. Законодательство зарубежных стран, устанавливающее уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов.....	56
Глава 2. Уголовно-правовая характеристика уклонений от уплаты налогов.....	71
2.1. Понятие уголовно- наказуемого уклонения от уплаты налогов...	71
2. 2. Анализ признаков составов налоговых преступлений.....	91
2.3. Соотношение налоговых преступлений с иными экономическими преступлениями.....	101
2.4. Криминологическая характеристика налоговых преступлений и личности преступника.....	115
Глава 3. Некоторые вопросы предупреждения и организации уголовно-правовой борьбы с уклонением от уплаты налогов.....	130
3.1. Правовые меры профилактики уклонения от уплаты налогов...	131
3.2. Совершенствование уголовно-правовых норм в борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями.....	150
Заключение.....	156
Список литературы.....	160

ВВЕДЕНИЕ

Налоги представляют собой обязательные сборы, взимаемые государством с хозяйствующих субъектов и с граждан по ставке, установленной в законном порядке. Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства. Развитие и изменение форм государственного устройства всегда сопровождается преобразованием налоговой системы.

В современном цивилизованном обществе налоги - основная форма доходов государства. Помимо этой сугубо финансовой функции налоговый механизм используется для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на состояние научно-технического прогресса.

Во всех тонкостях налогового дела способны разобраться только специалисты. В то же время каждый человек должен реально представлять, как складываются его отношения с государством по поводу налогообложения. Знание налоговых проблем является частью общеэкономической культуры бизнеса.

Меняются ставки налогов, объекты налогообложения¹, отменяются одни льготы и вводятся новые, уточняются источники уплаты налогов. Многочисленные изменения и дополнения вносятся в инструктивный² и методический материал по налогам. Все это резко увеличивает поток информации по налогообложению, за которым сложно уследить, но необходимо своевременно получить. Незнание законов не освобождает от ответственности за их невыполнение.

Процесс формирования норм налогового законодательства выявил особую актуальность установления ответственности за налоговые

¹ Кузнецов А.П. Налоговые преступления.//Бизнес в законе. – М., -№ 1, 2005. – С.6-16.

² Инструкция «О порядке регистрации плательщиков, уплаты и учета страховых взносов по обязательному государственному социальному страхованию.от 17.02.2003 г. № 08 –Бишкек. 2003.- 42 с.

нарушения. Прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений сделала такого рода ответственность одной из главных составляющих системы налоговых правоотношений и потребовала ее глубокой правовой регламентации. В условиях формирования в Кыргызстане рыночных отношений³, многообразия форм собственности, становления защиты экономических прав человека правовая ответственность основывается на новых принципах. Дальнейшее развитие налогового законодательства невозможно без комплексного и системного подхода к применению норм об ответственности за налоговые нарушения. Для понимания пределов полномочий налоговых органов, прав и обязанностей налогоплательщиков важно анализировать их правовой статус в целом, а не ограничиваться только нормами санкций.

Ответственность за налоговые нарушения формируется в рамках специального регулирования имущественных отношений при налогообложении. Нередко создается противоречивая ситуация, порожденная гражданско-правовым характером имущественных отношений и административно-правовым характером налоговых отношений, что должно быть разъяснено нормами специальных налоговых законов.

Законодательством предусмотрены четыре вида юридической ответственности, за нарушения законодательства, которые различались в зависимости от отраслевой принадлежности юридических норм, их закрепляющих: уголовная ответственность, административная ответственность⁴, гражданско-правовая ответственность, дисциплинарная ответственность - на данный момент в Кыргызстане существует два реально

³ Правовые основы перехода к рыночным отношениям. Аренда, акционерные общества, предпринимательство, защита прав предприятий, антимонопольное законодательство и приватизация. Т.2. –М., Экономика и право. 1991. –С. 10-52.

1. Исраилова А.М. К изучению студентами – правоведами темы: «Административная ответственность в сфере налогообложения». Материалы IX Международной научно-практической конференции «Стратегические ориентиры развития высшего образования в Кыргызской Республике» – Бишкек. Изд. Наука и образование, 2001. – С.173-178.

применяемых вида юридической ответственности за налоговые правонарушения: административная и уголовная⁵.

«На первых этапах формирования налогового права как самостоятельной отрасли, ответственность за налоговые правонарушения представляло собой разновидность административной ответственности. В результате, экономических преобразований в стране в связи с переходом к рыночной экономике, налоговое право полностью выделилось в отдельную отрасль»⁶.

Государственный орган, будь-то налоговый орган или орган налоговой полиции, и налогоплательщик вступают во взаимоотношения друг с другом не по собственной воле, а на основании закона. Участники данных правоотношений не вправе изменить условия своего взаимодействия, т.к. они четко определены в законе.

Актуальность темы. Налоги - необходимый атрибут всякого государства, источник формирования бюджета, являющегося основой для решения поставленных обществом задач. Без налогов и сборов не может существовать ни одно цивилизованное государство. Согласно ст. 25 Конституции КР каждый обязан платить установленные законом налоги и сборы. Налоги и сборы позволяют государству содержать управленческий аппарат, армию, судебную-прокурорскую систему, милицию, работников образования и здравоохранения, пенсионеров, наполняют бюджетные и внебюджетные фонды тем финансовым потоком, который дает возможность соответствующим органам и учреждениям осуществлять свою деятельность. Поэтому весьма важным представляется обеспечение своевременного, полного и бесперебойного поступления в государственную казну и государственные внебюджетные фонды, как от физических лиц, так и от

2. Асанов Т.Б. Некоторые способы обнаружения и выявления налоговых преступлений.//Материалы международной научно-практической конференции. «Правовые и экономические проблемы государства в переходный период». – Бишкек, изд. «Просвещение». 2003. – С. 205-213.

⁶ Тимохина Е.В., Масленников М.В. «Комментарий к разделу VI Налогового кодекса РФ "Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение"//АКДИ Экономика и жизнь, от 06.11.1998.

юридических лиц.

С начала 90-х годов в Кыргызстане начата реформа системы налогообложения, принят ряд новых законов, регламентирующих порядок и условия уплаты налогов. Вместе с тем, несмотря на принимаемые органами государственной власти меры, проблема собираемости налогов продолжает оставаться одной из самых острых проблем, стоящих в настоящее время перед государством. Неуплата организациями и гражданами налогов подрывает устойчивость бюджетной политики, провоцирует социальную напряженность и политическую нестабильность в обществе. Более того, сокрытые от налогообложения средства нередко уходят в «теневой» бизнес, начиная работать на криминальные структуры. Все это повышает общественную опасность налоговых преступлений и требует принятия мер по их пресечению, [предупреждению и профилактике](#)⁷.

Особенность современной экономической ситуации в Кыргызстане такова, что значительная часть финансово-правовых институтов практически не может функционировать без уголовно-правового обеспечения. Не секрет, что возникли негативные тенденции, отражающие стремления некоторых предпринимательских структур и криминальных элементов к игнорированию правовых норм, регламентирующих условия и формы легитимной предпринимательской деятельности. В частности, острой криминогенной проблемой становится уклонение налогоплательщиков - физических и юридических лиц от налогообложения к примеру, в 1996 году республиканский бюджет недополучил более 40 % от запланированной суммы налогов. Главным образом это произошло из-за прямого уклонения от уплаты налогов и кризиса неплатежей. По мнению экспертов, уклонение от уплаты налогов приобретает массовый характер:

⁷Шляпочников А.С. К вопросу о классификации мер предупреждения преступности// Вопросы борьбы с преступностью. Вып.17. –М., Юрид. лит., 1972.; Игошев К.Е. Профилактика преступлений: теоретический и практический аспекты//Советское государство и право, 1977, № 6.; Сахаров А.Б. Методологические, методические и организационные проблемы социального планирования борьбы с преступностью и предупреждение преступлений// Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 32. –М., 1980.

каждый четвертый из проверенных налогоплательщиков нарушает налоговое законодательство.

Обнаружение, раскрытие и расследование налоговых преступлений вызывает значительные трудности, настоящее время налоговое законодательство является чрезвычайно сложным для ориентирования в массиве составляющих его законов и подзаконных актов, весьма нестабильно и противоречиво. Сказывается и то, что налоговые преступления появились в уголовном законодательстве не так давно и в довольно неудачном виде. Новый же Уголовный кодекс 1997 г. содержит значительно переработанный вариант «налоговых» статей, но все существовавшие в этой области проблемы законодателю решить **еще** не удалось. Некоторые общественно-опасные деяния в сфере налогообложения, нуждающиеся в криминализации в силу их объективной социальной вредности и значительной распространенности, по - прежнему не **находят** должной уголовно-правовой оценки.

В связи с этим **мы** полагаем, что первоочередными задачами в настоящий период являются, как совершенствование уголовного законодательства, так и определение оптимального круга уголовно-правовой **ответственности**, применение которых могло бы наиболее эффективно сказаться на состоянии борьбы и **предупреждения** налоговых преступлений. Несмотря на наличие ряда работ по борьбе с налоговыми преступлениями (А.А. Витвицкий, Б.В. Волженкин, А.Г. Кот, А.В. Сальников, **Р.Ф. Захарова** и др.), они не охватывают проблему уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в **целом**. В частности, не проводился теоретический анализ уклонения от уплаты налогов, как социально-правового явления, не определена его сущность и разновидности, социальная обусловленность, формы противодействия, в том числе и посредством уголовно-правовых мер. В теории уголовного права отсутствует общее понятие уклонения от уплаты налогов в системе

налоговых преступлений, не разработаны основания и условия криминализации общественно-опасных деяний в сфере налогообложения.

Работы вышеупомянутых авторов, безусловно внесли весомый вклад, в разработку концепции борьбы с преступностью в области налогообложения, однако далеко не полностью исчерпали все существующие вопросы, тем более, что многие из сформулированных в них положений носят дискуссионный характер, либо требуют дальнейшей разработки, как в теоретическом, так и в практическом планах. Исследование проблем уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов сегодня определяется необходимостью обеспечения экономической безопасности КР, значимостью при этом уголовно-правовых средств. Сказанное и определило необходимость всестороннего рассмотрения вопросов применения уголовного законодательства в борьбе с уклонением от уплаты налогов и совершенствования уголовной ответственности за совершение налоговых преступлений, а также **личностного** исследования криминологического портрета налогового преступника.

Указанные обстоятельства свидетельствуют о высокой актуальности избранной темы диссертационного исследования.

Целью исследования является системная характеристика понятия и видов уклонения от уплаты налогов, современной **негативной динамики** преступности в сфере налогообложения и выработка комплекса предложений по совершенствованию законодательства, устанавливающего ответственность за различные виды уклонения от уплаты налогов.

Для достижения поставленной цели решались следующие задачи:

- 1) определение социально-экономических предпосылок установления уголовно-правовой ответственности за уклонение от уплаты налогов;
- 2) анализ норм права, устанавливающих уголовную ответственность за преступления в сфере налогообложения в их историческом аспекте;
- 3) изучение уголовного законодательства зарубежных стран в области

борьбы с уклонением от уплаты налогов;

4) изучение особенностей современного состояния структуры, динамики налоговых преступлений на территории КР;

5) системный анализ элементов составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 211, 212, 213 УК КР;

6) исследование криминологического портрета личности налогового преступника;

7) анализ **предупредительной** деятельности правоохранительных органов, направленной на **пресечение, профилактику** налоговых преступлений;

8) выявление проблемных ситуаций в процессе уголовно-правовой борьбы с уклонением от уплаты налогов с последующей выработкой предложений по совершенствованию действующего законодательства в сфере **налогообложения**.

Объектом и предметом исследования являются общественные отношения в сфере создания и применения правовых норм, устанавливающих ответственность за различные формы уклонения от уплаты налогов. **На основе анализа** при изучении социальной обусловленности и эффективности **существующих** норм т.к., речь идет об уклонении от уплаты налогов, как социально-правовом явлении и **сложившихся** закономерностях уголовно-правовой борьбы с ними - как на законодательном, так и на правоприменительном уровнях.

Предметом исследования является - состояние, структура, динамика роста преступности в сфере налогообложения; тенденции развития и совершенствования уголовного законодательства Кыргызстана **в сравнении с зарубежными странами**, регламентирующего ответственность за уклонение от уплаты налогов; нормы и институты действующего налогового, финансового, гражданского, административного и уголовного законодательства, касающиеся данной сферы, и **анализа** материалов

соответствующей правоприменительной практики.

Методология и методика исследования основана на диалектико-материалистическом **методе**, как общенаучный метод познания, обязывающий исследователя к объективным оценкам, учитывающим **статистику, динамику, тенденции** изучаемых явлений **во времени и в пространстве**. В процессе работы использовались формально-логический, исторический, сравнительно-правовой, системно-структурный, статистический, **социально-правовой** и иные методы исследования, в кыргызской уголовно-правовой науке и в правоведении в целом.

Диссертационное исследование базируется на изучении широкого круга законодательного и иного нормативного материала. В ходе исследования автором были использованы работы отечественных и зарубежных ученых по теории права, криминологии, уголовного, уголовно-процессуального, административного и налогового права.

Научная новизна определяется как выбором темы диссертационного исследования, комплексным (уголовно-правовым, историческим, сравнительно-правовым и криминологическим) подходом к ее изучению, так и полученными результатами **в ходе научного** исследования.

В частности, к новым результатам исследования следует отнести: авторский вариант **сравнительного** анализа исторического опыта регламентации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов в КР и в зарубежных странах; результаты проведенного криминологического и уголовно-правового анализа различных **способов** уклонения от уплаты налогов; формулирование общего понятия уголовно-наказуемого уклонения от уплаты налогов, оснований и условий ответственности за него; разработка научно-обоснованных рекомендаций по совершенствованию уголовного законодательства и в правоприменительной практике в сфере борьбы с уклонением от уплаты налогов.

Основные положения, выносимые на защиту:

1. **Повышенная латентность** преступности в сфере налогообложения, которая является одним из самых динамичных видов экономической преступности;

2. Понятие «налоговые преступления» употребляются в узком и широком смысле слова, в связи с чем, их нельзя сводить только к уклонению от уплаты налогов **т.к. оно гораздо шире**;

3. Уголовно-наказуемое уклонение от уплаты налогов можно определить следующим образом - это любые общественно-опасные, противоправные и уголовно-наказуемые деяния субъекта, которые позволяют **уклоняющему субъекту** избежать, или в какой-то степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые в виде налоговых **отчислений**;

4. Отличие налогового преступника рядом особенностей: **высокоинтеллектуальный образовательный уровень, лицо должностное в сфере экономики и бизнеса (являются руководителями, или владельцами компаний, фирм и т.д.)**.

5. Уклонение от уплаты налогов следует отграничивать от смежных составов преступлений, которые предусматривают ответственность за преступные посягательства на финансовые интересы государства и которые на практике часто связаны с неуплатой налогов (например, фиктивное и преднамеренное банкротство в целях уклонения от уплаты налогов);

6. Уголовно-правовая борьба с уклонением от уплаты налогов нуждается в совершенствовании, как законодательства в данной сфере, так и практики его применения **и нуждается во внесении и обоснования комплексного предложения по такому** совершенствованию.

Теоретическая и практическая значимость исследования предложения, сформулированные и обоснованные в **научно-исследовательской** работе, могут быть использованы при подготовке проектов Законов о внесении изменений и дополнений в действующее

уголовное законодательство.

Внедрение в деятельность правоприменительных органов рекомендаций, разработанных в ходе исследования, позволит избежать некоторых ошибок, связанных с толкованием ряда норм, в толковании терминов в исчерпывающей квалификации преступлений следователями, **в судебных органах**, в сфере налогообложения. Результаты исследования могут служить основой для дальнейшей разработки проблем уголовно-правовой борьбы с уклонением от уплаты налогов, **как** в теории уголовного права в учебном процессе по курсу уголовного права, **в юридических вузах**, в системе повышения квалификации работников финансовой полиции и других органов **и на практике** ведущих борьбу с преступлениями и иными правонарушениями в сфере налогообложения.

Апробация результатов исследования по теме диссертационного исследования **автором опубликованыстатей**. Результаты исследования и основанные на них выводы прошли обсуждение в Академии МВД КР. Предложения автора по комплексу мер в деле борьбы с преступлениями и нарушениями в области налогообложения одобрены кафедрой уголовного права и криминологии Академии МВД КР,

Материалы исследования используются в учебном процессе в Академии МВД КР при проведении семинарских и практических занятий, **а также в других юридических вузах и факультетах КР**.

Структура диссертации определяется целью и задачами исследования. Она состоит из введения, трех глав, заключения, списка использованной литературы и приложений.

ГЛАВА 1. ПРЕСТУПНОЕ УКЛОНЕНИЕ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

1.1. Социально-экономическая обусловленность уголовно-правового запрета уклонения от уплаты налогов

Государство выражает интересы общества в различных сферах его жизнедеятельности посредством выполнения государственных функций. Сегодня в демократических, экономически развитых странах на первое место среди государственных приоритетов выходит социальная политика, развитие духовных начал общественной жизни, поддержание мира и правопорядка, борьба с обострением глобальных проблем (экология, демографическая ситуация). Усложнение и разнообразие государственных функций, усиление социального вектора в государственной политике требуют наличия у государства достаточных материальных ресурсов.

Мобилизация финансовых средств, с целью материального обеспечения государственной деятельности происходит посредством проведения фискальной политики, которая является своеобразным регулятором государственных расходов и доходов. Основным элементом фискальной политики является налогообложение. Еще К. Маркс, справедливо подчеркивал: «В налогах воплощено экономически выраженное существование государства»⁸. В ряду государственных доходов налогам принадлежит важнейшее место, статистика утверждает, что через налоговую систему в государственный бюджет Франции поступает 95 % всех доходов, в США - свыше 90 %, около 80 % в ФРГ, 75 % в Японии. В Кыргызстане в государственный бюджет посредством налоговой системы должно поступать около 75 % всех доходов. Кроме налогов в бюджет поступают платежи за пользование природными ресурсами (2,7 %), доходы от приватизации объектов государственной собственности, другие виды доходов

⁸ Маконелл К.Р., Брю С.Л., Экономикс: Принципы, проблемы и политика: Бишкек, Шам. 1996. Т.1,2. –С.19.

частно-правового характера (1 %), различные доходы от внешне-экономической деятельности (17 %), прочие поступления (4,3 %). Налоги оказывают существенное экономическое воздействие на развитие народного хозяйства, регулируют финансовые взаимоотношения налогоплательщиков с государством, а косвенно (через систему перераспределения доходов) воздействуют и на взаимоотношения между товаропроизводителями и другими участниками рыночных отношений, но в то же время, в условиях обособленности товаропроизводителей, **следует отметить значительную природу** противоречивости их интересов. Несовпадения во многом этих интересов с интересами народного хозяйства в целом, налоги как форма обязательного платежа, а особенно, действующий механизм взимания налогов носит административный характер. Поэтому считается, что в налогах отражается и находится взаимосвязь экономических и административных **рычагов, т.е. прямые** методы воздействия на экономику.

Современная налоговая система призвана реально влиять, на укрепление рыночных отношений в хозяйственной жизни, служить источником пополнения государственного бюджета. **Из этого следует, что налоги носители двух основных функций, которыми они наделены:** фискальная функция, суть которой заключается в формировании материальных ресурсов государства для обеспечения его деятельности; регулирующая функция⁹, выраженная в государственном регулировании **многоуровневого сложного** процесса общественного развития. Для существования любой системы, в том числе и налоговой, необходимо наличие принципов, т.е. основных исходных начал, на основе которых строится и функционируется **налоговая** система. Известный экономист Адам Смит в своем классическом сочинении «Исследование о природе и причинах богатств народов» считал основными принципами налогообложения: *всеобщность, справедливость, определенность и удобность*. **Подданные**

⁹ Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. –М., Финансы и статистика, 1994. – С. 46-50.

государства должны давать средства к достижению цели общества или государства» каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика¹⁰. Указанные принципы не потеряли актуальность и сегодня¹¹:

1. Принцип *справедливости* заключается во всеобщности обложения и равномерности распределения налога между гражданами, соразмерно их доходам¹². Выражается указанный принцип в обязанности всех юридических и физических лиц, получающих доходы и имеющих соответствующую собственность, платить налоги, а также в обязанности государства обеспечивать равные требования ко всем субъектам налогообложения. Принцип справедливости является основным, неким фундаментом, на основе которого должна строиться и развиваться налоговая система в целом.

2. Принцип *определенности* предполагает, что сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны плательщику. Выражается данный принцип в обязанности государства заранее четко определить размер и порядок налоговых отчислений.

3. Принцип *удобности* предполагает, что время и способ взимания налога должны быть максимально удобными для налогоплательщика. Выражается этот принцип в учете государством при установлении порядка и размера налоговых отчислений не только государственных интересов, но и интересов конкретного налогоплательщика.

4. Принцип *экономии* заключается в сокращении издержек взимания налога, в рационализации системы налогообложения. Хозяйственная практика всех развитых стран мира свидетельствует как о серьезном

¹⁰ Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. Указ. Соч. – С.42-43.

¹¹ Там же – С. 18-19.

¹² Джуманов А.М., Исроилов Б.И., Наукенова Б.Н. Совершенствование налогового законодательства. Указ соч. – С. 19-221.

влиянии налоговых систем на развитие экономики, так и об их важном месте среди форм государственного воздействия на развитие народного хозяйства, особенно на функционирование предпринимательской деятельности.

К.Ч. Чалова в работе: «Теория и права налогового учета» рассматривает как в 80 годы США – как и какими налоговая система руководствовалась: *справедливостью по вертикали* (когда налог соответствует материальным возможностям налогоплательщика); *справедливость по горизонтали* (применение единой налоговой ставки для одних и тех же доходов); *эффективность* (возможности к экономическому росту и развитию предпринимательства); *нейтральность* (не зависит от сфер инвестиционного вложения); *простота* (в пототчете, доступности и понимания)¹³.

Нами в принципах налогового учета Кыргызстана видятся: *повышение уровня справедливости и нейтральности налоговой системы за счет: выравнивания условий налогообложения для всех налогоплательщиков (прежде всего за счет отмены имеющих необоснованных льгот исключений); отмены неактивных и оказывающих наиболее негативное влияние на экономическую деятельность хозяйствующих субъектов налогов и сборов (прежде всего так называемых «оборотных налогов»); исправления деформаций в правилах определения налоговой базы по отдельным налогам искажающих экономическое содержание этих налогов; улучшения налогового администрирования и повышения уровня собираемости налогов путем включения в налоговое законодательство дополнительных механизмов и инструмент обеспечивающих потребности налогового контроля; сокращения числа контролирующих органов налоговой службы валютного контроля и специальных подразделений государственных внебюджетных фондов, ответственных за сбор платежей; упрощения и ускорения процедур обжалования решений и действий налоговых органов (в том числе путем создания специализированных коллегий по начоговым спорам в*

¹³ Чалова К.Ч. Теория и практика налогового учета. Проблемы и решения. – Бишкек. 1999. – С. 24.

судах общей юрисдикции, а в последующем и специализированных хозяйственных судов); сокращения возможностей доли ускорения о налогообложения (как на легальной, так и на нелегальной основе).

Снижение общего налогового бремени на законопослушных налогоплательщиков. Для этого мы предлагаем: добиваться более равномерного распределения налоговой нагрузки между налогоплательщиками; отменить налоги, рассчитываемые в зависимости от выручки предприятий; снизить налоговую нагрузку на фонд оплаты труда; разрешить к вычету при определении базы по налогу на прибыль все необходимые, обоснованные и документально подтвержденные затраты связанные извлечением прибыли. По мере улучшения общей экономической ситуации и расширения возможностей государства можно будет ставить вопрос о снижении базовой ставки НДС.

Упрощение налоговой системы за счет: установления закрытого перечня налогов и сборов; сокращения числа налогов и сборов; максимальной унификации налоговых баз и правил исчисления по отдельным налогам, а так же порядка их уплаты.

Обеспечение стабильности и предсказуемости налоговой системы, зависит от налоговой реформы, которая должна проводится, в несколько этапов, но при этом следует определить, в какие сроки начинать каждый последующий этап. Значительная часть этих сроков и последовательность действий должны найти отражение в законе, о введении в действие дополнений в Налоговый кодекс КР, в то же время другая часть мероприятий, носящая в настоящее время концептуальный характер из-за отсутствия законодательных инициатив, должно быть выдержанным, иметь авторитарное значение для упрочения и стабильности в глазах общества.

Нам известно, что налоговая система оказывает значительное влияние на структуру и пропорции общественного производства, реализацию продукции, накопление и потребление, их соотношение. Налоговый режим

должен благоприятствовать развитию отраслей производства, от которых зависят темпы технического прогресса, а также удовлетворение социальных потребностей, в этих целях государство использует различные формы воздействия налогового механизма: налоговые скидки, исключение из облагаемого дохода некоторых расходов, отсрочку уплаты налогов, полное освобождение от налога, инвестиционный кредит. Используя гибкую систему налогового механизма, изменяя систему налоговых скидок и льгот, государство может воздействовать на складывающуюся экономическую ситуацию. Бытует мнение, что роль уголовного права в регулировании сферы налогообложения незначительна¹⁴, считают, что динамизм обеспечивается применением уголовно-правовых норм с бланкетными диспозициями, в которых отсылочные нормы к неуголовным законам. Безусловно, в роли регулятора налоговых правоотношений лидирующее место занимают другие отрасли права, в первую очередь налоговое право. Однако, значение уголовного права в регулировании предпринимательской деятельности и **деятельности учреждений в вопросах ответственности по отчислению налога - несомненно**¹⁵.

Представляется, что социальная обусловленность уголовно-правовых норм, предусматривающих ответственность за наиболее преступления в сфере налогообложения, определяется рядом факторов: социально-экономическим¹⁶ - указывающим на необходимость существования данных норм, как средства укрепления, развития и охраны налоговой системы государства; нормативным¹⁷ - отражающим обусловленность уголовно-правовой охраны системы налогообложения нормами Конституции и других

¹⁴ Келина С. Об источниках российского уголовного права в связи с процессом глобализации.//Уголовное право России: проблемы и перспективы. Спб. Институт государственного права РАН., –М., 2004. – С. 130.

¹⁵ Захарова Р.Ф. Ответственность за нарушения налогового законодательства.//Ответственность за налоговые правонарушения и преступления. Вып. 1, –М., 1996. – С. 10-11.

¹⁶ Шаршеналиев А. Проблемы с экономической преступностью в условиях перехода к рынку. – Бишкек. 1998 г. – С. 5-28.

¹⁷ Чалова К.Ч. Теория и практика налогового учета Проблемы и решения. – Бишкек. 1999. – С. 283-288.

отраслей законодательства КР; криминологическим¹⁸ - определяющим общественную опасность уклонения от уплаты налогов, а также распространенность деяния, его скрытый характер, величину материального ущерба, причиняемого обществу, государству; историческим¹⁹ - указывающим на тенденции развития налогового и уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов; международно-правовым²⁰ - определяющим развитие уголовного законодательства об ответственности от уплаты налогов в ряде зарубежных государств²¹.

Социально-экономический фактор указывает на необходимость существования уголовно-правовых норм, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов, для укрепления рыночной экономики Кыргызстана, его налоговой и финансовой систем. Одна из принципиальных особенностей рыночной экономики²² по сравнению с планово-директивной, состоит в значительно большей управленческой нагрузке, возлагаемой на финансовый контур управления. В обществе рыночной экономики финансы используются, как эффективный механизм стимулирования, развития и совершенствования производства. Реформирование финансовой системы предполагает и коренную реформу налоговой системы, в рыночных условиях правильно установленные налоги в сочетании с кредитно-денежным механизмом, служат эффективным инструментом влияния на развитие производства и предпринимательской деятельности, на структуру и валового объема народного хозяйства²³.

При освещении нормативного фактора следует **сказать** о важности

¹⁸ Криминология: Учебное пособие/Г.И. Богуш и др. под ред. Н.Ф. Кузнецовой. – М., Проспект, 2008. – С.175-182.

¹⁹ Чалова К.Ч. Теория и практика налогового учета Проблемы и решения. – Бишкек. 1999. – С. 9-28.

²⁰ Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. – М., Финансы и статистика, 1994. – С. 246-283.; Дмитриева Г.К. Международный коммерческий арбитраж. Учебно-практическое пособие. – М., – С.163-170.

²¹ Решетников Правовые системы стран мира. Справочник. – М., Юрид. Лит. 1993.

²² Правовые основы перехода к рыночным отношениям. –М., Т.1, Т. 2, «Экономика и право» 1991.

²³ Миляков Н.В. Налоги и налогообложение. – М., 1999. – С. 3-11.

уголовно-правового аспекта ответственности (ухода от налогообложения)²⁴ за уклонение от уплаты налогов определяемым актами международного права, нормами Конституции КР²⁵ и тех отраслей законодательства, которые регулируют основы налоговой системы Кыргызстана²⁶.

Возросшая интернационализация всей экономической жизни современного мира привела к тому, что экономические преступления выходят за рамки национальных границ. В этой связи все острее ощущается необходимость организации борьбы с этим явлением на международном уровне. В этой области предпринимаются определенные шаги, которые, однако, еще не привели к каким-либо ощутимым результатам. В рамках Европейского Совета было принято несколько рекомендаций в отношении сотрудничества на международном уровне в борьбе с налоговыми мошенничествами, с «отмыванием» незаконно добытых денежных средств и др., подписаны протоколы, с целью обеспечить, обмен информацией, правовую, судебную взаимопомощь и выдачу **лиц, совершивших преступление**. Большую роль в разрешении этой проблемы играют и Конгрессы ООН, на которых были уже выработаны основные рекомендации по совершенствованию борьбы с экономическими и, в частности, с налоговыми преступлениями.

К международно-правовым актам, следует отнести Конвенцию о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам, подписанная **десятью странами бывшими союзными республиками, а теперь стран СНГ**: Армения, Беларусь, Казахстан, Кыргызстан, Молдова, Таджикистан, Туркменистан, Узбекистан, Украина и Российской Федерацией, которая ратифицирована в 1994 г., **которая** Министерством юстиции КР рекомендована к исполнению. Значение этого

²⁴ Омуркожоева Г. Финансовая полиция: борьба с экономическими и налоговыми преступлениями. Вестник ИСИТО. – № 1, 2004. – С. 11-13.

²⁵ Ст. 22 Конституция КР. – Бишкек, Академия. – С. 63.

²⁶ Уголовный кодекс КР, Налоговый кодекс КР, Кодекс об административной ответственности КР. (по состоянию на 2009 год). Токтом.

документа, несомненно **важна**, поскольку в нем устанавливаются правовые основы, формы и механизм сотрудничества государств в борьбе с преступностью, отвечающие международным стандартам и позволяющие органам налоговой полиции, правильно определять и проводить общую политику взаимодействия по уголовным делам с соответствующими органами стран ближнего зарубежья. К внутригосударственным актам, регулирующим данные вопросы это законы Кыргызстана о государственной налоговой службе, об основах налоговой системы, законы о налоге на прибыль с предприятий и организаций, о подоходном налоге с физических лиц. Исторический, международно-правовой, криминологические факторы, обуславливающие существование уголовно-правовой ответственности за уклонение от уплаты налогов будут анализироваться нами подробно в ходе **исследовательской работы**. Взаимосвязь налоговой политики и права выражается в том, что принципы налоговой системы и задачи налоговой политики могут быть реализованы, только при помощи правового регулирования отношений, возникающих в сфере налогообложения, т.е. через законодательство, в котором четко определены лица, являющиеся налогоплательщиками, жестко определена их обязанность платить налоги, регламентирован порядок установления и отмены налоговых платежей, предоставления льгот, и разграничены права и обязанности налоговых органов. Принудительное изъятие и обязательный характер налогового платежа обуславливают необходимые законодательные требования - **изъятие налога**. «...На территории Кыргызской Республики действует единая налоговая система. Право установления налогов принадлежит Жогорку Кенешу. Законы, устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют», - так звучит ч. 3 ст. 11 Конституции КР. Обязанность каждого гражданина КР, в ст. 22 Конституции КР говорится: «Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и случаях, предусмотренных законом» (Извлечение).

Налог взимается в целях покрытия общественно полезных потребностей, которые в большей мере обособлены от индивидуальных потребностей каждого налогоплательщика. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить, что-либо в пользу конкретного налогоплательщика. Односторонний характер налоговых обязательств, фискальный суверенитет государства позволяет нам говорить о возможности существования налогового произвола (достаточно часто на страницах СМИ приводятся случаи нарушения прав налогоплательщиков со стороны налоговой службы. Однако, на практике не всегда Налоговая служба действует самостоятельно)²⁷ со стороны государства²⁸.

Единственная возможность оградить налогоплательщика от государственного налогового произвола - это установление правового регулирования в виде законодательного закрепления порядка функционирования налоговых органов, запрета на превышение полномочий сотрудников налоговых органов и определение ответственности за нарушение запретительной нормы. Принудительный характер налога не мешает рассматривать его как, способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и его агентов, с одной стороны, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений, с другой стороны - общества и государства, как выразителя интересов общества. С учетом вышеизложенного вытекает юридическое определение налога. *Налог* - это законная форма отчуждения собственности физических и юридических лиц, в пользу субъектов публичной власти на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции. В этом есть сущность налога – изъятие

²⁷ Гафиатуллина З. «Что позволено Счетной палате?»// Право и предпринимательство – №1 февраль 2005. USAID – С. 40-41.

²⁸ Жевакин С.Н. Об отражении в налоговой системе вопросов ответственности государства перед обществом.//Ответственность за нарушение налогового законодательства/Отв ред. Р.Ф. Захарова. Вып. 1., – М., 1996. – С.11-20.

государством в свою пользу определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса²⁹.

Определение подчеркивает прерогативу законодательной власти устанавливать налоги. Взимание на указанных началах любого платежа, как бы он ни назывался (взнос, пошлина, сбор, такса и т.п.), является неправомерным, если он не установлен законом. Закон не предусматривает четких границ между названными видами платежа, поскольку им присущи черты обязательности и безэквивалентности, что позволяет законодателю все перечисленные платежи трактовать как налоги³⁰. Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти - органов государственной власти или местного самоуправления. Этим они отличаются от платежей, взимаемых на тех же условиях, но установленных в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся государственными или местными органами государственной власти. Правовое регулирование общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения, осуществляется с помощью нескольких отраслей права. Главное место в указанном регулировании, конечно же, занимает налоговое право.

Налоговое право - это совокупность юридических норм, устанавливающих налоговую систему государства³¹, порядок взимания налогов, а также ответственность за нарушение предписания налоговых органов. Налоговое право существует в форме налогового закона, который определяет порядок, форму, размер налогообложения, устанавливает налоговые льготы, наделяет налоговые органы специальными полномочиями для обеспечения правильности и своевременности производства налоговых платежей. Регулирующая функция налога осуществляется направлением целей в налоговой политике посредством

²⁹ Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. – М., 1994. – С. 42.

³⁰ Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. –М., Инфра-М,1999. – С.12.

³¹ Налоговая система КР включает республиканские и местные налоги.

налогового механизма это: а) *стимулирующая подфункция* – направленная на развитие социально-экономических процессов, реализующая через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений), увязываемых с льготообразующими признаками объекта налогообложения: изменяется объект налогообложения, уменьшается налогооблагаемая база, понижается налоговая ставка и др. Действующее налоговое законодательство предусматривает стимулирование таких категорий плательщиков, как субъекты малого предпринимательства, предприятия, привлекающие на работу инвалидов, сельскохозяйственные производители, организации, осуществляющие капитальные вложения в собственное производственное развитие, а также занимающиеся благотворительностью и т.д. При обложении прибыли, например, льготы стимулируют: финансирование затрат на развитие производства и жилищное строительство; малые формы предпринимательства; занятость инвалидов и пенсионеров; благотворительную деятельность в социально-культурной и природоохранной сферах; *дестимулирующая подфункция* посредством сознательно увеличенного налогового бремени препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано, с установлением повышенных ставок налогов к примеру, протекционистские меры государства, направленные на поддержку внутренних производителей, при помощи запретительных импортных таможенных пошлин. Следует, заметить, что налоговые отношения, как и всякие другие экономические отношения, должны постоянно воспроизводиться. Налоги должны взиматься - сегодня, завтра, и всегда! поэтому, эксплуатируя дестимулирующую подфункцию, нельзя допустить подрыва основы налогообложения, а тем более ликвидации источника налога, а иначе не из чего будет взимать налог; *подфункция воспроизводственного назначения* реализуется через платежи: за пользование природными ресурсами; в дорожные фонды; на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Эти

налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов. Следует акцентировать внимание на *контрольную функцию* налогообложения, которая означает, что государство посредством налогов контролирует финансово-хозяйственную деятельность юридических лиц и граждан. Одновременно осуществляется контроль за источниками доходов и направлениями расходования средств.

Поощрительная функция налогообложения предусматривает особый порядок обложения налогом определенных категорий граждан, имеющих заслуги перед обществом (участники войны, Герои Советского Союза и Кыргызстана и др.). Эта функция налогов имеет социальную направленность. Она отличается от рассмотренной выше стимулирующей подфункции регулирующей функции налогообложения, поскольку трудно представить, что граждане, участвуя в боевых операциях, совершали героические поступки для того, чтобы впоследствии иметь налоговые льготы (это с категории уважения и оказываемой чести со стороны государства).

Классификация налогов позволяет при всем их разнообразии установить их различия и сходство, свести их к небольшому числу групп и тем самым облегчить их понимание и практическое использование. Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий налогообложения и взимания, специфических административно-финансовых мер. Тот или иной способ классификации налогов основан на ряде критериев. Множественность способов классификации налогов имеет то положительное свойство, *что один и тот же конкретный налог*, попадая в разных классификациях в различные группы, получает различные оценки и характеристики, которое способствует всестороннему избежанию от уплаты налога, поэтому она

подлежит учению и *познанию по существу*³² налога. Отнесение того или иного налога к определенному виду позволяет более четко уяснить содержание и суть налога. Существует несколько основных принципов классификации налогов, в том числе: по способу взимания налогов; по субъекту налогообложения (налогоплательщику); по объекту налогообложения; по органу, устанавливающему и конкретизирующему (регламентирующему) налоги; по порядку введения налога; по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж; по целевой направленности введения налога. В качестве примера, историческая эволюция представлений о принципах деления налогов - на прямые и косвенные.

1. *Критерий перелагаемости налогов*, перелагаемость налогов возможна только в процессе обмена, результатом которого является формирование цен. Посредством обменных и распределительных процессов определенный законодательством плательщик налога имеет возможность переложить налоговое бремя на иное лицо - носителя налога. Иными словами, лицо, на которое формально возложена обязанность - быть, плательщиком налога, и лицо, фактически уплачивающее данный налог, но не обязательно одно и то же лицо. Существуют два типа налогов: с продавца на покупателя, что чаще всего происходит при косвенном налогообложении; с покупателя на продавца, оно возникает, если цена на товар из-за завышенных ставок налогов, например, акцизов, превосходит платежеспособность покупателя. Критерий перелагаемости впервые был положен в основу деления налогов на прямые и косвенные английским философом Джоном Локком (1632-1704) в конце XVII в. (практика такой классификации установилась еще в XVI в.). Локк исходил из того, что всякий налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете, упадет на землевладельца, так как один лишь доход земельного собственника - действительно чистый доход, из которого все платят все налоги. Поэтому налогам, падающим на землю косвенно, следует

³² (курсив наш).

предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Следовательно, поземельный налог - это прямой налог, остальные - косвенные. В отличие от физиократов А. Смит считал, что доходы получают не только с земли, но и с капитала и труда. Отсюда - включение налогов на предпринимательскую прибыль и заработную плату, которые Смит считал - прямыми налогами. Он определил косвенные налоги как налоги, падающие на расходы.

Английский экономист, философ и общественный деятель Джон Стюарт Милль (1806-1873) критерием считал намерение законодателя: прямой налог - это налог, который, по мнению законодателя, должен лечь на налогоплательщика, косвенный - тот налог, который должен быть переложен налогоплательщиком на другое лицо. Того же мнения придерживался и Адольф Вагнер т.о., мы можем сказать в соответствии с рассмотренным критерием: *окончательным плательщиком прямых налогов становится лицо, которое получает доход, окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене*³³.

Правовые нормы, регулирующие налоговые правоотношения, содержатся в различных источниках налогового права, главное место отведено к нормативным актам, представленным большим количеством различных законов и подзаконных актов, в которых устанавливаются налоговые формы, а также инструкции, разъяснения специальных финансовых и налоговых органов. Законодательные акты, содержащие налоговые нормы, сгруппированы в два основных блока: финансовые законы, содержащие налоговые нормы; законы неналогового характера, содержащие отдельные нормы, относящиеся к налоговому праву.

В начале 90-х годов, наряду с другими преобразованиями социально-экономического характера, в Кыргызстане осуществлен первый этап

³³ (курсив наш).

реформы налоговой системы и налогового законодательства. За период с 1991 г. по настоящее время в механизм налогообложения и структуру налогов вносятся серьезные изменения, претерпевало многократные изменения и дополнения. Подобная подвижность налогового законодательства ведет к осложнению его понимания широким кругом лиц, в той или иной степени сталкивающимся с налоговым законодательством, как в жизни, так и в профессиональной деятельности, способствует увеличению числа правонарушений в сфере налогообложения. Т.Б. Асанов приводит такие статистические данные за 2002 год, следователями РУФП по г. Бишкек было 51 уголовное дело экономической категории, из принятых к производству 83 уголовных дел рассмотрено 4 дела с суммой ущерба на 3 249 301 сом. В числе их уголовное дело № 084-02-0026 в отношении директора ОсОО «Мир-Бишкек», у которого обнаружено нарушение правил ведения бухгалтерского учета и сокрытие налогов на сумму 1 119 071 сом, дело было рассмотрено судом. Изменения внесенные в июне 2001 г. в примечании ст.ст. 211-213 УК КР из-за увеличения размера особо крупной неуплаты налога 18 уголовных дел по г. Бишкек было прекращено, за малой суммой налоговых отчислений³⁴. Вопросы совершенствования налогового законодательства лежат за пределами уголовного права и, соответственно, данного диссертационного исследования. Нам же представляется необходимым обозначить роль и место уголовного права и криминологических предпосылок в процессе регулирования общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения, с целью предупреждения преступлений. Значение существования уголовно-правового регулирования отношений, возникающих в сфере налогообложения, вытекает из важности, для государства - правоотношений. Общеизвестно, что уголовное право представляет собой реакцию

³⁴ Асанов Т.Б. Некоторые способы обнаружения и выявления налоговых преступлений. Указ. Соч. – С. 207-208.

государства на наиболее опасные, для интересов личности, общества и государства **общественно-опасного противоправного** посягательства. Оно, в частности, призвано обеспечивать нормальное функционирование чрезвычайно важной, для государства системы налогообложения посредством установления запрета на совершение определенных деяний, причиняющих значительный вред налоговой системе государства, и установления уголовной ответственности за нарушение этого запрета. Уголовное право, с одной стороны, создает собственный метод правового регулирования в виде установленного уголовно-правового запрета на совершение действий, наносящих ущерб налоговой системе государства, а с другой стороны, усиливает иные правовые запреты (административной, налогово-правовой), установленные законодателем за подобные действия, в целом подчеркивая общественную значимость правоотношений в сфере налогообложения.

Таким образом, можно предложить много нововведений по совершенствованию деятельности налоговой контрольной службы и других правоохранительных органов, но важны не предложения и новые проекты, а конкретные действия по претворению существующих и планируемых преобразований. Для успешной работы требуется качественная контрольная финансовая, разведывательная служба при Правительстве КР³⁵ от которого ожидается в связи, с глобальными преобразованиями в 2009 г. в Кыргызстане - кардинальные перемены.

³⁵ Новое структурное преобразование, как Государственная служба финансовой полиции, разведки при Правительстве КР созданный Указом Президента КР от 26 октября 2009 года УП № 425 «О мерах по обеспечению реализации Закона КР «О структуре Правительства КР».

1.2. Понятие, система и некоторые особенности квалификации налоговых преступлений

В уголовном законодательстве КР понятие налоговых преступлений отсутствует. Вместе с тем, в теории уголовного права и криминологии это понятие используется³⁶. В юридической энциклопедии налоговое правонарушение как – виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента или иных лиц, на которое установлена ответственность³⁷. Оно основывается на общем понятии преступления, [закрепленном в ч. 1 ст. 8 Уголовного кодекса КР](#).

Предпосылкой для выделения налоговых преступлений являются общественные отношения в сфере налогообложения и регулирующие их - налоговое законодательство. Налоговые отношения - это отношения государства в лице его уполномоченных органов с неограниченным кругом налогоплательщиков в лице [юридических и физических лиц](#), организаций и граждан, на которые возложена обязанность - платить налоги и нести ответственность за их неуплату. [Н.А. Лопашенко под налогом понимает – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств, в целях финансового обеспечения деятельности государства и \(или\) муниципальных образований](#)³⁸.

Налоговое право, в свою очередь, представляет собой совокупность юридических норм, устанавливающих налоговую систему государства, порядок взимания налогов, а также ответственность за нарушение

³⁶ Уголовное право России. Особенная часть/Под ред. А.И. Рарога. – 3 изд., с изм. И доп. –М., Эксмо, 2009. – С. 306-321.; Криминология: учеб.пособие/Г.И. Богуш и др./Под ред. Н.Ф. Кузнецовой. –М., Проспект, 2008. – С.175-182.

³⁷ Юридическая энциклопедия/Отв. Ред. Б.Н. Топорнин. – М., Юристь, 2001. – С.583.

³⁸ Уголовное право России. Особенная часть/ Под ред. А.И. Рарога. –М., Эксмо, 2009. – С. 307.

предписаний налогового законодательства, **через** налоговых органов.

Особенностью налогового права является принудительный характер изъятия части дохода, что вызывает **всяческое** противодействие субъекта налогообложения, в ответ на налоговые санкции государства. Поэтому массовый характер налоговых деликтов **и** повышенная криминогенность³⁹ в налоговой сфере характерна практически, для большинства стран мира⁴⁰. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим почтением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно - в своих интересах.

Налоговые правонарушения в последние годы в Кыргызстане получают все большее распространение. Понятие налогового правонарушения употребляется в литературе – в узком и широком смысле.

В первом случае налоговым правонарушением считается всякое нарушение налогового законодательства, в более узком смысле налоговым правонарушением являются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта налогообложения и нарушающие нормы налогового законодательства.

Наиболее опасной частью налоговых правонарушений являются преступления, посягающие на налоговую систему, на общественные отношения в сфере налогообложения.

Налоговые преступления, как мы говорили выше - самые распространенные, в условиях рыночной экономики, являясь частью экономических преступлений, налоговые преступления обладают определенной спецификой и самостоятельностью. Общественная опасность

³⁹ Лунеев В.В. Преступность XX – века Мировой криминологический анализ –М., Норма, 1997 –С. 240-242, 255-267; Окенова Р.А., Осмоналиев К.М. Криминология. –Бишкек. 2009. С...; Милюков С.Ф. Классификация скрытых преступлений по степени их латентности//Латентная преступность: познание, практика, стратегия. –М., 1993. С. 234-236.; Милюков С.Ф. Статистическая «липа» (как цифры искажают истинную картину борьбы с преступностью)// Санкт- Петербургские ведомости. 1997. 4 марта.

⁴⁰ По мнению главы налоговой полиции С. Алмазова, действующие налоговые ставки, доходящие до 95 копеек с рубля, провоцируют налоговые правонарушения, ставя многие компании перед выбором: уклониться от налогов или пожертвовать бизнесом. Коммерсант- Daily. 1995. 24 марта.

налоговых преступлений заключается в том, что, будучи частью экономических преступлений, они посягают на общественные отношения в сфере производства, распределения и перераспределения продуктов труда и иных материальных благ⁴¹.

В этой связи будет обоснованным отметить сдерживающие экономическое развитие факторы стимулирующие - преступность в сфере экономики, к ним относятся: рост материальных потребностей определенной части населения вне зависимости от их доходов; опережающая динамика доходов в сравнении с ростом производительности труда, относительно низкие темпы роста производства потребительских товаров и услуг; прогрессирующий рост денежных накоплений у населения;

- возрастание потребностей «овеществления», вложить в недвижимость денежные средства, как способ спасения денег от инфляции; сдерживание экономической инициативы, уход активных предпринимателей в (нелегитимный) бизнес, в скрытую «теневую» экономику; накопление относительно больших средств, в руках дельцов «теневой» экономики и сращивание ее с уголовной организованной⁴² и коррупционной преступностью⁴³; естественное стремление населения максимально поднять свои доходы, используя в этих целях любые способы, что в условиях ограничения легальных возможностей толкает людей на экономические правонарушения, включая налоговые; монополизм в экономике, диктат производителей и бесправность конечного потребителя - населения; нестабильность социальной, политической, межнациональной обстановки,

⁴¹ Уголовное право России. Учебник для вузов. В 2-х томах.Т.2. Особенная часть/Под ред. А.Н. Игнатова, Ю.А. Красикова. – М., изд. Норма-Инфра-М,1998, – С.302-311.; Ветров Н.И. Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов. –М., Закон и право, 2000, – С.222-226.

⁴² Долгова А.И. Организованная преступность и борьба с ней в России//Международное сотрудничество в борьбе с организованной преступностью. Материал. Международной научно-практической конференции 27-29 мая 1997 г. СПб., 1997. – С.3-10.; Куликов В.И. Криминальный профессионализм как элемент организованной преступной деятельности//Вестник МГУ. 1992. – № 5 Сер. 11. Право. – С.22-23.

⁴³ Особое распространение приобретают налоговые правонарушения – преступления, уголовная ответственность за совершение которых введена и уточнена. Лунеев В.В. Преступность XX – века Мировой криминологический анализ –М., Норма, 1997 –С. 232- 264.

слабость государственных структур власти; ослабление на протяжении последних лет, правоприменительной практики борьбы с экономическими правонарушениями, пробелы в законодательстве, в том числе и в **Уголовного кодекса КР**; жесткое налоговое законодательство, при отсутствии стройной системы надлежащего контроля (*контрольная функция налогообложения означает, что государство посредством налогов контролирует финансово-хозяйственную деятельность юридических лиц и граждан. Одновременно осуществляется контроль, за источниками доходов, и направлениями расходования средств. В конечном счете, контрольная функция позволяет обеспечивать минимум налоговых преступлений в бюджет, который, тем не менее, достаточен для выполнения государством своих конституционных функций*)⁴⁴, за его исполнением, которое способствует развитию незаконных форм экономической деятельности, сокрытию доходов, подкупом государственных чиновников, укрепляя круг коррупции.

К сдерживающим экономические преступления факторам относятся: низкая степень дифференциации населения по уровню материального достатка; жесткое хозяйственное и уголовное законодательство в сочетании с консервативной практикой работы правоохранительных органов; **наличие** налогового законодательства, стимулирующее производственную деятельность предпринимателей.

При всех различиях характеристик, преступления в сфере экономики, так и налоговые преступления, имеют определенные общие признаки:

1. Все они, так или иначе, посягают на экономические общественные отношения и, следовательно, страдают их издержками, недостатками и противоречивостью.

2. Анализ экономической преступности на протяжении многих лет говорит о высокой системности данного социально-правового явления - то

⁴⁴ (курсив наш)

есть тенденция одних экономических посягательств, взаимосвязаны и взаимообусловлены изменениями других (например, дача и получение взяток может быть взаимообусловлено хищениями; незаконные сделки с валютными ценностями - с контрабандой; уклонение от уплаты налогов - нарушениями в сфере предпринимательской деятельности).

3. Экономическая преступность тесно связана с организованной преступностью⁴⁵. Состояние преступности в сфере экономики в значительной степени обуславливается и заметным ростом коррупции⁴⁶ как системы отношений, основанных на противоправной деятельности должностных лиц в ущерб государственным и общественным интересам, связанной с получением благ и преимуществ. Налоговые преступления являются одновременно причиной и следствием организованной преступной деятельности⁴⁷.

4. Для преступлений рассматриваемого вида, совершаемых умышленно, характерна корыстная мотивация⁴⁸. Преступления же, совершаемые по другим мотивам (например, иной личной заинтересованности) обычно также тесно связаны с существенными деформациями мотивационной сферы правонарушителей в сторону узколичностных интересов в ущерб другим, **которая относится и к налоговым преступлениям.**

5. Большинство экономических преступлений относится к группе высоколатентных⁴⁹ (неучтенные преступления, сокрытие преступлений от учета правоохранительными органами наличествует во многих странах, но в силу определенных причин оно было распространено в СССР, а ныне в Кыргызстане. Эффективность контроля над преступностью зависит от

⁴⁵ Жадбаев С.Х. Криминология. – Алматы, Жети Жаргы. 2002. – С. 68-72.; Шагивалиев А.К. Преступления в сфере предпринимательства. – Бишкек, 2005. – С. 82-113.

⁴⁶ Абдиев К.М. Понятие коррупции и система уголовно-правовых средств борьбы с нею. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук. – Бишкек. 2004. – С.5-6.

⁴⁷ Акимжанов Т. К. Криминологические и уголовно-правовые проблемы борьбы с организованной преступностью. – Бишкек. 2006. – С.13-14.

⁴⁸ Криминология: Учебное пособие./Г.И. Богуш и др. Под ред. Н.Ф. Кузнецовой. – М., 2008. – С. 175-182.

⁴⁹ Национальный статистический комитет КР//Годовая публикация. –Бишкек. 1998 г.

реалистичности предпринимаемых усилий, а это возможно на основе объективного знания фактического состояния преступности и реальных достижений правоохранительных органов. Так, по оценкам специалистов, количество незарегистрированных налоговых преступлений в 18-20 раз превышает зарегистрированный показатель.

6. На протяжении последних двух десятилетий наблюдаются устойчивые негативные тенденции экономической преступности. Большинство прогнозов, касающихся определения ее динамику в ближайшие годы, предсказывают дальнейший рост и ухудшение качественных характеристик. Аналогично обстоит дело и с прогнозом тенденций налоговых преступлений. По оценкам специалистов, ведущую роль в уголовном мире начинает играть организованная преступность, в сфере экономики. Продолжается формирование устойчивых связей преступных сообществ, в сфере финансово-кредитной и внешне-экономической деятельности⁵⁰, в процессе приватизации⁵¹, а также в сфере налогообложения.

7. Отмеченной тенденции способствует и сложившаяся малоэффективная правоприменительная практика, не способствующая повышению качества борьбы с преступностью. В целом, обоснованная линия на либерализацию уголовных наказаний за малозначительные преступления нередко переносится и на такие опасные деяния как взяточничество, хищения в крупных размерах, уклонение от уплаты налогов в особо крупных размерах. Между тем, борьба с экономической преступностью должна оставаться одним из главных направлений деятельности правоохранительных органов, причем борьбы в конечном итоге за интересы потребителя основной фигуры рыночной экономики в

⁵⁰ Волженкин Б.В. Об ответственности за организованную преступную деятельность на территории нескольких государств – членов СНГ/Вестник Межпарламентской ассамблеи. 1995. – № 1 –С. 74-76.

⁵¹ Шамканов К. «О проблемах введения налога на недвижимое имущество в Кыргызстане.//Право и предпринимательство. USAID. – № 2 апрель, 2005. –С.18-22.

правовом государстве.

8. Происходящий процесс формирования в стране рынка обуславливает возникновение новых экономических реалий⁵², что закономерно ведет к появлению экономических правонарушений, которые еще не нашли отражения в действующем уголовном законодательстве. Принятие нового Уголовного кодекса КР, предусматривающего ответственность за комплекс экономических преступлений, в том числе и налоговых, которая призвана повысить эффективность уголовно-правовых мер борьбы с преступностью, и в конечном итоге способствовать становлению цивилизованных рыночных отношений. На эти же цели направлен Налоговый кодекс КР, действующий в настоящее время с дополнениями и изменениями.

Сказанное выше свидетельствует о несомненной общественной опасности экономической преступности на современном этапе развития общества и государства в целом, и следовательно о необходимости теоретических и практических мер по его изучению, контролю и профилактике⁵³ данного социально-правового негативного явления.

Практически все высказанные выше положения касаются непосредственно и налоговых преступлений, которые создают также угрозу для формирования государственного бюджета и реализации социальной политики государства, что подтверждает их общественную опасность.

В полной мере к налоговым преступлениям относится и признак противоправности, запрещенности таких деяний уголовным законом. Причем критерием криминализации налоговых правонарушений является степень и характер их общественной опасности. В связи с этим, весьма актуальным представляется вопрос о соотношении налоговых правонарушений, составляющих фоновую основу, для налоговых преступлений.

⁵² Шаршеналиев А. Проблемы борьбы с экономической преступностью в условиях перехода к рынку. – Бишкек. 1998. – С. 3-28.

⁵³ Окенова Р.А., Хаустов В.В. Профилактика преступлений. – Бишкек. 2005. – С.74-86.

Важным и достаточно сложным является вопрос о виновности налоговых преступлений. Как и всякое преступное деяние, налоговое преступление предусматривает наличие **прямой вины, под руководством корыстных побуждений** при его совершении. Несмотря на различные суждения о формах вины при совершении налоговых преступлений. Следует поддержать точку зрения Б.В. Волженкина и ряда других авторов только об умышленном совершении данных преступлений⁵⁴. Представляется, что умышленная форма вины подчеркивает общественную опасность преступления т.о., с учетом изложенного, можно сделать вывод, что налоговыми преступлениями являются предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно-опасные умышленные деяния (действия или бездействия), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения.

Признаки, характеризующие налоговое преступление, проявляются через его законодательную модель - состав налогового преступления⁵⁵. Так, общественная опасность зависит от родового и непосредственного объектов посягательства, от проявлений объективной стороны (например, **способа**⁵⁶ совершения преступления, размера укрываемого дохода, интенсивности совершаемых деяний и т.д.), от формы вины и других признаков субъективной стороны. Поэтому, представляется целесообразным акцентировать внимание на признаках, характеризующих элементы родового состава⁵⁷ налогового преступления. Объектом данного преступления являются общественные отношения в сфере налогообложения как физических, так и юридических лиц. **Т.Ю. Погасян объектом преступления считает - общественные отношения в области финансовой**

⁵⁴ Волженкин Б.В. Служебные преступления. – М., Юристъ, 2000. – С. 64-77.

⁵⁵ Практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации./Под ред. Х.Д. Аликуперова, Э.Ф. Побегайло. –М., Изд. Норма, 2001. – С. 495.

⁵⁶ Ветров Н.И. Уголовное право. ч. Особенная. – М., Закон и право. 2000. –С. 222-223.

⁵⁷ Бурлаков В.Н., Милуков С.Ф., Шестаков Д.А. Рецензия на работу Тацый В.Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве//Вестник ЛГУ. 1990. Серия 6. Вып. 3 (20). – С. 112-114.

деятельности государства⁵⁸, в комментарии УК РФ согласно «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»⁵⁹ к числу объектов налогообложения относятся: прибыль, стоимость продукции, работ и услуг, в Комментарий УК КР непосредственным объектом является денежно-кредитная система государства⁶⁰.

Налоговые преступления могут совершаться как путем действия (например, сокрытия, занижения, доходов), так и бездействия (в частности, уклонение от подачи декларации). По конструкции составы налоговых преступлений сформулированы как формальные, т.е. не требующие наступления определенных последствий, но уголовная ответственность за сокрытие доходов (прибыли) и иных объектов налогообложения наступает только при наличии крупного или особо крупного размера⁶¹. Квалифицирующие отягчающие обстоятельства наступающие по ч. 2 ст.ст. 212, 213 УК в следствии, непредоставления документов, по исчислению налогов и обязательных страховых взносов, т.е. включения в документы для исчисления налогов и обязательных страховых взносов искаженных данных о доходах или расходах или уничтожения таких документов.....

В примечании статей сказано, что – крупным ущербом следует считать в пять тысяч раз превышающий расчетный показатель; особо крупным - в десять тысяч раз превышающий расчетный показатель, установленный законодательством КР на день совершения преступления, а для физических лиц крупным считается в одну тысячи расчетных показателей.

Субъективная сторона налоговых преступлений характеризуется, как правило, умышленной формой вины. Цели и мотивы налоговых преступлений в диспозициях уголовно-правовых норм не указаны. Вместе с

⁵⁸ Уголовное право. Ч. Особенная/Под ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамова, Г.П. Новоселова. –М., Норма-Инфра, 2001. – С. 340 с.

⁵⁹ Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 .12. 1991 г.// Ведомости РФ. 1992 -№ 11. Ст. 527). Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации./Отв. Ред. А.В. Наумов. –М.,1999. – С.504.

⁶⁰Комментарий к УК КР/Под ред. К.Ш. Курманова. –Бишкек, 2003. – С. 391.

⁶¹ Уголовное право России. Ч. Особенная/Под ред. Л.Л. Кругликов. –М., Изд. БЕК, 1999. –С. 358.

тем, анализ содержания этих норм и практика их применения позволяет считать, что совершение налоговых преступлений связано в большинстве случаев с корыстными мотивами и желанием сохранить свои неучтенные доходы от налогообложения⁶².

Субъектами налоговых преступлений являются как физические лица, обязанные платить налоги со своих собственных доходов, так и физические лица - руководители организаций и предприятий, ответственные за своевременную и полную уплату налогов. По этому признаку они относятся к специальным субъектам - налогоплательщикам. В полной мере к ним относятся требования, связанные с возрастом - 16 лет (ст.18 УК КР), и вменяемостью (ст. 19 УК КР).

Уголовно-правовые нормы, предусмотренные статьями 211, 212 и 213 УК КР охраняют отношения, связанные с уплатой налогов и страховых взносов в соответствующие бюджеты и фонды государства, запрещают совершать уклонение от их уплаты под угрозой уголовного наказания и поэтому имеют некоторые общие черты, несмотря на то, что субъектами преступлений, ответственность за совершение которых предусмотрена данными статьями, являются различные категории налогоплательщиков⁶³.

Рассмотрим некоторые общие понятия и термины, необходимые для квалификации налоговых преступлений, предусмотренных статьями 211, 212 и 213 УК КР.

1. В диспозиции вышеуказанных статей имеется общая характеристика совершаемого деяния - включение в декларацию или бухгалтерские документы заведомо искаженных данных. При раскрытии данного понятия нередко приходится сталкиваться с различным *его пониманием*: требуется дополнительное условие, при которых непредоставление декларации

⁶² Уголовное право. Учебник. ч. Особенная./Отв ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамова, Г.П. Новоселов. –М., Норма., 2001. – С. 341.

⁶³ Уголовное право КР. Ч. Особенная/Под ред. К.Ш. Курманова. – Бишкек. Изд. Наука и образование, 2001. – С.220-223.

превращается в уклонение от уплаты налога: истечение срока для предоставления декларации; наличие возможности представить декларацию; действия налоговых служб, побуждающих к представлению деклараций⁶⁴, декларация о доходах представляет собой документ, структура и реквизиты которого утверждены в качестве приложения к Инструкции налоговой службы КР, обязывающий налогоплательщика составленную и подписанную лицом декларацию, специально не определяя процедуру представления⁶⁵; включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах заключается либо в умышленном занижении получаемых доходов, либо в преувеличении расходов, либо в указании вымышленных источников доходов⁶⁶.

С нашей точки зрения:

1) заведомо искаженными данными являются умышленно сфальсифицированные и являющиеся фактически недостоверными данные относительно полученных доходов, произведенных расходов и связанных с ними отчетных показателей, отраженных в бухгалтерско-финансовой документации и используемых для исчисления и уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, а также данные, касающиеся статуса предприятия или гражданина и используемых налоговых льгот;

*2) для правильной квалификации налоговых преступлений необходимо учитывать, что последствие совершенного уклонения от уплаты налогов - крупный и особо крупный размер должен соответствовать установленному законодателем количеству **расчетных показателей**⁶⁷, действовавших на момент уклонения;*

⁶⁴ Ветров Н.И. Уголовное право. Ч. Особенная. – М., Закон и право, 2000. – С. 223.

⁶⁵ Уголовное право России. Ч. Особенная./Под ред. А.Н. Игнатова, Ю.А. Красикова. – М., Норма-М. 1998. – С. 305.

⁶⁶ Уголовное право. ч. Особенная/под ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамова, Г.П. Новоселова. – М., Норма-Инфра, 2001. – С. 341.

⁶⁷ Закон КР от 27 января 2006 г. - №13 «О расчетном показателе».

3) необходимо также отметить, что налоговые преступления с материальным составом, и привлечение субъекта к уголовной ответственности за налоговые преступления возможно лишь при наступлении конкретных вредных последствий - неполучение или недополучение бюджетами государства того или иного налога, или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды в установленном законе размере;

4) налоговые преступления, предусмотренные ст.ст. 211, 212, 213 УК КР имеют бланкетные диспозиции т.о., для определения признаков конкретного преступления необходимо использовать нормы другого права - в данном случае налогового законодательства, регламентирующего порядок исчисления и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды.

5) эффективность уголовно-правовой борьбы с налоговыми преступлениями во многом зависит от профессионализма и компетентности работников налоговой службы, их умение правильно оценить те или иные факты и признаки налоговых преступлений во многом способствует успешной работе органов налоговой [службы по контролю и установлению неуплаты налога.](#)

Налоговые органы при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах в 10-дневный срок со дня принятия решения по акту проверки налогоплательщика направляют материалы в органы налоговой службы для правовой оценки и принятия по ним решения в соответствии с законодательством.

При наличии в действиях налогоплательщика признаков преступления, предусмотренного ст.ст 211, 212, 213 Уголовного кодекса КР направляются: акт проверки налогоплательщика налоговым органом (если проводилась) по вопросам соблюдения налогового законодательства, возражения по акту (при их наличии) и принятое решение; документы, содержащие сведения о

том, в каком порядке и в какие сроки налогоплательщик должен был представить налоговому органу декларацию о доходах; документы и расчеты, на основании которых сделан вывод о включении налогоплательщиком в декларацию о доходах заведомо ложных сведений. При наличии в действиях субъекта признаков преступления, предусмотренного ст. 213 Уголовного кодекса КР, направляются:

- акт документальной проверки налогоплательщика по вопросам соблюдения им налогового законодательства, возражения по акту (при их наличии) и принятое по нему решение;

- подлинники или заверенные копии бухгалтерских документов, отчетов, деклараций, подтверждающих факт неуплаты налогов;

- объяснения должностных лиц налогоплательщика по фактам выявленных нарушений налогового законодательства;

- копии приказов о назначении на должность лиц, ответственных за финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика в проверяемый период, и материалов о привлечении их к административной ответственности (если привлекались).

После правовой оценки поступивших из налогового органа материалов о нарушениях налогового законодательства орган налоговой полиции принимает по ним решение в соответствии с УПК КР.

При рассмотрении дел, связанных с применением законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов, судам надлежит иметь в виду, что фактические данные, подтверждающие наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, наряду с заключением эксперта могут устанавливаться также актами документальных проверок исполнения налогового законодательства и ревизии финансово-хозяйственной деятельности. Особо хотелось бы затронуть важный, для квалификации уклонения от уплаты налогов с организаций документ, как акт документальной проверки налогоплательщика. В процессуальном плане

акт проверки является доказательством, на основании которого определяется наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения сторон, и иные обстоятельства, имеющие значение для разрешения дела в соответствии с действующим законодательством.

Учитывая то, что доказательства в уголовном процессе должны обладать целым рядом установленных законом свойств, акт проверки налогоплательщика для выполнения функции доказательства должен: а) содержать все необходимые для этого сведения; б) быть правильно оформленным. На практике следственным подразделениям приходится сталкиваться с тем, что материалы проверок налогоплательщиков, поступающие для принятия решения вопроса о возбуждении уголовного дела, не соответствует установленным требованиям или собраны не в полном объеме. По этой причине материалы часто возвращаются для доработки на первой стадии уголовного процесса - стадии принятия решения о возбуждении уголовного дела. Следует отметить, что неисполнение тех или иных нормативно-правовых актов, изданных налоговыми органами, в итоге может привести к неуплате налогов. Эти нормативно-правовые акты имеют законную силу лишь в том случае, если они зарегистрированы Минюстом КР. Общий размер уклонения от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, как физического лица, так и с организации определяется путем суммирования в пределах соответствующего налогооблагаемого периода.

Неотъемлемым признаком события преступления является наличие предмета посягательства, что в сфере экономики равнозначно доходам от продаж результатов предпринимательской деятельности (товаров, работ, услуг, продукции), доходам от продаж собственности (активов), доходам на капитал. К признакам состава преступления относится механизм внесения заведомо ложных сведений в документы, имеющие юридическое значение для возникновения и выполнения обязанностей в области

административного права и взаимных обязательств между сторонами в области гражданского права.

С экономической стороны материальный ущерб как следствие преступления, в причинно-следственной связи с несоответствием юридически значимых документов фактическим обстоятельствам предпринимательской деятельности, выражается:

- в использовании доходов (прибыли), включая налоги, не уплаченные в бюджеты различных уровней КР, на цели, не соответствующие материальным интересам собственников доходов (акционеров, учредителей, работников организации);

- в использовании доходов (прибыли), включая налоги, не уплаченные в бюджеты различных уровней КР, на цели, не связанные с предпринимательской деятельностью (личные цели распорядителя доходами от предпринимательской деятельности);

- в использовании налогов, не уплаченные в бюджеты различных уровней КР, на различные цели предпринимательской деятельности т.о., ущерб в результате уклонения от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации, может быть причинен не только государству, но и учредителям (владельцам) данной организации. Ведь в результате совершения субъектом налогового преступления могут наступить следующие неблагоприятные последствия: а) может быть скрыта часть прибыли от учредителей; б) к организации могут быть применены довольно большие финансовые санкции за нарушение налогового законодательства; в) на время проверки и вынесения решения деятельность организации может быть фактически парализована; г) к организации может быть подорвано доверие партнеров и клиентов, что может привести к ощутимым убыткам и потере места на рынке товаров или услуг.

Отметим, что «...в английском уголовном праве действия

должностного лица, скрывающего от учредителя (принципала) в своих интересах, в некоторых случаях рассматривается как коррупция»⁶⁸.

Следует остановиться на проблемах квалификации составов преступления по уклонению от налогов. Более десяти лет, с 1998 г. действует новый Уголовный кодекс КР. В статьях 211, 212, 213 Уголовного кодекса предусмотрена уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов с граждан, как физическое лицо, предприниматель, должностное лицо. Согласно статьям, уклонение от уплаты налогов, совершенное в крупном размере, как уголовное преступление содержит в себе два юридически самостоятельных состава: включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах; сокрытие других объектов налогообложения. Суть проблемы заключается в том, что до сих пор в уголовном законодательстве отсутствует нормативно закрепленное определение такого состава преступления, как «сокрытие». Нет единого мнения по этому вопросу и в судебной практике. Представляется, что данное обстоятельство является препятствием для правильного и единообразного применения уголовного закона, что приводит к неоднозначным действиям правоприменительных органов. В этой связи хотелось бы, не рассматривая подробно субъективную сторону налоговых преступлений, проанализировать объективную сторону действий по сокрытию объектов налогообложения. Думается, что такой анализ следует осуществлять не только с использованием уголовно-правовых категорий, но и с использованием положений налогового законодательства, практики его применения, а также с учетом порядка ведения налогового и бухгалтерского учетов, исчисления и уплаты налогов.

1. Необходимо отметить, что в налоговом законодательстве дефиниция «сокрытие» нормативно не определена. В то же время все

⁶⁸ Витвицкий А.А. Уголовно-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов. Диссертация на соискание ученой степени кандидат юридических наук. Академия МВД РФ, – М., 1995., – С.106.

нормативные акты по налогообложению, так или иначе регулируют порядок применения финансовых санкций за сокрытие дохода (прибыли) или иных объектов налогообложения. Сам же термин «сокрытие» при квалификации налоговых правонарушений используется так, налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, несет ответственность в виде взыскания всей суммы сокрытого, или заниженного дохода (прибыли), либо суммы налога за иной сокрытый или неучтенный объект налогообложения и штрафа в размере ...т.о., нормами фактически устанавливается четыре самостоятельных состава налоговых правонарушений: сокрытие дохода (прибыли); занижение дохода (прибыли); сокрытие иного объекта налогообложения; неучет иного объекта налогообложения.

В этих случаях при нарушении порядка исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций, а также подоходного налога с физических лиц применяется ответственность за сокрытие или занижение дохода (прибыли). В то же время при нарушении порядка исчисления и уплаты в бюджет всех иных налогов применяется ответственность за сокрытие или неучет объектов налогообложения. Данный вывод основан на том, что все другие виды налоговых платежей, кроме налога на прибыль и подоходного налога, не содержат в своей структуре таких элементов, как «доход» или «прибыль». Кроме того, у каждого налога есть свой самостоятельный объект обложения, который устанавливается законодательным актом, регулирующим взимание конкретного налога.

Вместе с тем, если для целей применения финансовой ответственности за нарушение налогового законодательства термины «сокрытие», «занижение», «неучет» являются практически равнозначными, то при применении уголовного закона необходимо учитывать, что уголовная ответственность по ст.ст. 211, 212, 213 УК КР предусмотрена только за сокрытие иных (кроме дохода или прибыли) объектов налогообложения.

В этой связи возникает вопрос: можно ли вообще отождествлять объективную сторону сокрытия в уголовном и налоговом праве? Кроме того, некоторые считают, что сокрытие для целей применения уголовной ответственности и для целей применения финансовой ответственности - это разные явления. Однако представляется, что такая точка зрения ошибочна. Правовое регулирование взимания налоговых платежей и обеспечения налоговой дисциплины осуществляется не уголовным, а финансовым законодательством. Поэтому и финансовая ответственность за налоговые правонарушения является своего рода первичным звеном при квалификации действий лица с уголовно-правовой точки зрения. Невозможно представить ситуацию, когда бы преступление было, а налоговое правонарушение отсутствовало. Именно поэтому составы налоговых правонарушений необходимо непосредственно учитывать при рассмотрении вопроса об уголовной квалификации деяния т.о., из комплексного анализа норм налогового и уголовного законодательства, можно сделать *следующие выводы:*

а) уголовная ответственность за уклонение от уплаты налога на прибыль должна применяться только за совершение таких действий, как включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах;

б) уголовная ответственность за уклонение от уплаты иных налогов должна применяться только тогда, когда это уклонение осуществляется путем сокрытия объектов обложения по этим налогам;

в) уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов путем неучета иного объекта налогообложения, при отсутствии признаков сокрытия этого объекта, не влечет за собой применения мер уголовной ответственности по ст. 211, 212, 213 УК КР.

2. Необходимо специально отметить, что уклонение от уплаты налога на прибыль путем включения в бухгалтерские документы заведомо

искаженных данных о доходах или расходах практически осуществляется посредством: а) занижения выручки от реализации продукции (работ, услуг); б) завышения расходов.

Это обусловлено тем, что сама налогооблагаемая прибыль определяется по формуле: выручка минус затраты. Включение в бухгалтерские документы искаженных данных в части доходов может выражаться в неотражении полученной выручки и внереализационных доходов по соответствующим счетам бухгалтерского учета (по кредиту счетов 46, 47, 48, 80) в главной книге предприятия (оборотном балансе) или в иных синтетических регистрах (журналы-ордера, ведомости учета реализации и т.д.). Причем сам факт бухгалтерского неотражения данных показателей должен быть совершен умышленно, а последствием этого должна выступить недоплата по налогу на прибыль. Искажение данных о расходах происходит в результате составления фиктивных документов (накладных, квитанций, чеков и т.д.) о расходах предприятия при их реальном отсутствии, искажении фактических совокупных показателей, связанных с доходами и расходами и т.д. Однако неправильный расчет суммы налога при правильно отраженных доходах и расходах не образует состава преступления например, неправильное применение льгот по налогу на прибыль не является сокрытием прибыли. В этом случае взыскиваются недоимка и пеня.

Кроме того, при квалификации деяний лица особое значение будет иметь бухгалтерский характер документов, в которые включаются искаженные данные, поскольку в ряде случаев при исчислении налога на прибыль применяются сугубо учетно-налоговые, а не бухгалтерские регистры и документы. Необходимо учитывать, что современное налоговое производство (исчисление и уплата налогов) во многих случаях уже давно строится не на бухгалтерском, а на так называемом налоговом учете. Необходимо также отметить, что некоторые объекты налогообложения

вообще не учитываются в составе бухгалтерской документации. В частности, несоставление специального расчета по налогу на прибыль при реализации продукции по цене не выше себестоимости, никак не связано с бухгалтерским учетом предприятия, поскольку доначисление выручки (налоговый дисконт) и соответственно налога в этом случае осуществляется исключительно, для целей налогообложения, без каких-либо бухгалтерских проводок.

В этой связи нельзя согласиться с мнением профессора А.Э. Жалинского, который полагает, что «...искаженные данные считаются включенными в бухгалтерские документы, если последние подготовлены к представлению в налоговые органы...»⁶⁹ Дело в том, что в налоговые органы сдавались отнюдь не все бухгалтерские документы предприятия, состав которых достаточно широк, а только определенные отчетные документы (баланс, отчет о финансовых результатах).

3. Предусмотрение уголовной ответственность только за сокрытие дохода (прибыли), возникают в правоприменительной практике и научной литературе мнение о равнозначности «сокрытия» и «занижения». Так, занижение прибыли очень часто стало рассматриваться как «...сокрытие части полученной прибыли (дохода)». Представляется, что подобная точка зрения не обоснована, поскольку она не учитывает всю специфику формирования и исполнения налогового обязательства. Однако в связи с тем, что по налогу на прибыль при квалификации уголовно наказуемого деяния применяется конструкция «включение в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах», представляется, что при уклонении от уплаты этого налога разграничение «сокрытия» и «занижения» свою актуальность потеряло.

⁶⁹ Жалинский А.Э. Уголовное право в ожидании перемен: Теоретико-инструментальный анализ. – М., Проспект, 2009. – С. 394-400.

В то же время в настоящий момент складывается аналогичная спорная ситуация при разграничении «сокрытия» и «неучета» объектов налогообложения по другим видам налогов. Сокрытие объекта налогообложения и его неучет - нарушения различные.

Сокрытием объекта налогообложения необходимо считать неотражение (полностью или частично) в бухгалтерском и налоговом учетах предприятия объектов и иных обстоятельств, с наличием которых законодательство связывает возникновение обязанностей у лица 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 отчетной документации о таких объектах. Однако, развивая данное положение, необходимо учитывать следующее. В.И. Даль так определяет сокрытие: прятать от других, никому не показывать, таить, умолчать о чем-либо, не оглашать, не обнаруживать, не выдавать и т.д. В этой связи представляется, что сокрытие вообще невозможно обнаружить при документальной проверке отдельно взятого предприятия (объект-то именно сокрыт), а само налоговое правонарушение вскрывается путем сопоставления данных, полученных 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, причем 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.

Иными словами, основным признаком сокрытия является полное отсутствие в учете предприятия первичных документальных данных о тех или иных объектах налогообложения т.е. предприятие, фактически обладая объектом налогообложения, не показывает его ни в своих первичных документах, ни в бухгалтерских и учетно-налоговых регистрах, т.е. исключается сама возможность обнаружения и фиксации этого объекта.

Необходимо помнить, что формирование практически всех объектов налогообложения осуществляется в определенной последовательности и в установленных законом временных рамках: месяц, квартал, полугодие, год и т.д. Кроме того, в течение определенного периода времени в учете организации происходит фиксация и накопление тех или иных фактов хозяйственной деятельности, которые по окончании налогового периода попадают в налоговый расчет (декларацию) в виде конечного и итогового объекта налогообложения, и уже на его основе определяется сумма налога, подлежащая взносу в бюджет т.о., формирование объекта налогообложения осуществляется в три этапа по следующей схеме: хозяйственный факт - фиксация и обобщение фактов (бухгалтерский или налоговый учет) - налоговый расчет (подведение итога).

Именно неотражение фактов, формирующих объект налогообложения, есть сокрытие объекта налогообложения, которое происходит непосредственно в учетном процессе предприятия на первичном уровне, т.к. налогоплательщиком не выполняется основная его налоговая обязанность - вести бухгалтерский учет. Однако многие объекты налогообложения, отражаемые в отчетно-налоговых данных предприятия, являются обобщающими показателями каких-либо результатов его деятельности, и на основе - только налоговой отчетности, во многих случаях квалификацию налогового деликта дать - просто невозможно.

Невключение в отчетные данные может произойти по целому ряду причин: частичное неотражение выручки, имущества и иных финансовых показателей, неправильное применение льгот, завышение затрат или налогов, идущих в уменьшение налогового обязательства (например, по НДС), счетная ошибка, описка и т.д. Следовательно, само искажение отчетно-налоговых данных говорит лишь о факте налогового правонарушения (как правило, о неучете объекта налогообложения или его элементов). Однако квалификацию данного правонарушения окончательно можно произвести только тогда, когда выяснены все условия нарушения, что невозможно без использования данных первичного бухгалтерского и налогового учетов предприятия. Если встать на точку зрения вышеуказанного разъяснения, то любое искажение отчетных данных можно квалифицировать - как сокрытие, а правонарушение в виде «неучета» вообще теряет смысл. Иными словами, для обоснования объективной стороны сокрытия объекта налогообложения правоохранительным органам необходимо доказать: во-первых, что у предприятия имелся тот или иной объект налогообложения; во-вторых, факт отсутствия данных об этом объекте в первичной учетной документации организации; в-третьих, недопоступление сумм налогов в бюджет (признак материального состава). На практике сокрытие может выглядеть - как неотражение полученной выручки путем неоприходования наличных денег, поступивших в кассу предприятия (работа за «черную наличку»), неоприходование в качестве выручки товара, поступившего по бартеру, неотражение основных фондов, полученных безвозмездно от другого предприятия, а также неотражение в качестве выручки средств, которые перечислены по поручению фирмы ее контрагенту, но со счета предприятия-дебитора в порядке возложения обязательства на третье лицо, уступки права требования или перевода долга. В указанных случаях происходит сокрытие объектов налогообложения по налогу на добавленную стоимость, по акцизам, по налогу на пользователей

автомобильных дорог и т.д. Кроме того, неоприходование полученных товарно-материальных ценностей в учете предприятия влечет за собой сокрытие объекта налогообложения по налогу на имущество. Интересно отметить, что в ряде случаев в качестве сокрытия объектов налогообложения налоговые органы квалифицируют действия предприятий при их отказе встать на налоговый учет в налоговых органах.

Неучетом объекта налогообложения следует считать те случаи, когда сами объекты налогообложения в бухгалтерском или налоговом учете предприятия так или иначе отражены, но с нарушением установленного порядка т.е. либо расчет объекта, либо расчет налогооблагаемой базы (в настоящий момент это почти непринципально) осуществлен неправильно, и это нашло свое отражение в налоговой декларации, представленной в налоговую инспекцию. Кроме того, для неучета свойственно верное отражение в учете одних элементов объекта налогообложения и неверное определение других элементов этого же объекта. Неучет объекта налогообложения легко выявляется по результатам документальной проверки т.о, неучет происходит там, где при отражении в документации предприятия фактов, касающихся формирования объекта налогообложения, учет этого объекта и определение его конечного итога в расчетах или налоговой отчетности осуществлены неверно, если недоплата вызвана тем, что объект налогообложения искажен, налицо неучет объекта налогообложения. В частности, это происходит тогда, когда выручка предприятия отражается не по кредиту счета 46, а по кредиту счета 76 или 79, что влечет за собой невключение данной суммы в расчет налога на добавленную стоимость, налога на пользователей автомобильных дорог и некоторых местных налогов. Иногда предприятия не включают в оборот, облагаемый НДС, суммы, полученные в порядке предоплаты, что также является неучетом объекта налогообложения. В случае, когда предприятия при расчете НДС допускают пересписание НДС, отражаемого по дебету

счета 68, также создается неучет объекта налогообложения по этому налогу - добавленной стоимости. Часто предприятия при расчете среднегодовой стоимости имущества неправильно рассчитывают стоимость оприходованных товарно-материальных ценностей, что также вызывает неучет объекта обложения по налогу на имущество предприятий, иногда возникают ситуации, когда при существующей недоимке неучет (а тем более сокрытие) объекта налогообложения отсутствует. В частности, это происходит в том случае, когда предприятие неправильно рассчитывает сумму НДС, подлежащего взносу в бюджет, но без занижения оборотов по реализации и добавленной стоимости. Кроме того, недоплата налога в результате неправильного применения налоговой ставки не является неучетом объекта налогообложения. Иными словами, неучет от сокрытия отличается тем, что в первом случае объекты налогообложения так или иначе отражены и зафиксированы в учете и отчетности предприятия, однако сумма налога из-за искажения объекта налогообложения (допущенного по тем или иным причинам) рассчитана неверно. В этом случае к предприятию и его руководству должны применяться меры административной и финансовой ответственности, но не меры уголовного преследования.

Сложным до настоящего времени оставался вопрос о моменте окончания преступления по сокрытию объектов налогообложения. Так, в литературе неоднократно высказывалось мнение, что преступление по ст. 211 УК КР считается оконченным в момент совершения действий, образующих уклонение от уплаты налогов, т.е. включение в бухгалтерские документы, представляемые в налоговые органы, заведомо искаженных данных. С этой точкой зрения абсолютно обоснованно не согласится т.к. преступления, предусмотренные ст. 211, 212, 213 УК КР, считаются оконченными с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Представляется, что данная позиция обусловлена следующими

обстоятельствами. Согласно примечанию к ст. 212 УК КР, уклонение от уплаты налогов признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченного налога, превышает в пять тысячу раз, превышающий расчетный показатель, а физическое лицо, если не превышает в одну тысячу раз, расчетный показатель. Однако налоги становятся неуплаченными только в момент истечения срока их уплаты. В то же время до наступления срока уплаты налога можно вести речь о приготовлении или покушении на уклонение от уплаты налогов. Ведь формирование практически всех объектов налогообложения, как было указано выше, осуществляется в течение определенного срока (налоговый период), в рамках которого происходит фиксация и накопление тех или иных фактов хозяйственной деятельности, которые по окончании этого периода попадают в налоговый расчет в виде итогового объекта налогообложения. Однако до наступления срока платежа предприятие может исправить допущенные нарушения и уплатить налог правильно без ущерба, для бюджета. Кроме того, нельзя считать уклонением от уплаты налогов случаи, когда предприятие по тем или иным причинам вместе с недоплатой имеет и переплату налогов. Например, в случае, если предприятие занизило выручку, но одновременно занизило и затраты (или не воспользовалось льготой), необходимо определять действительную сумму недоимки с учетом переплаты.

В заключение хотелось бы особо отметить, что в соответствии со ст. 211 УК КР уголовная ответственность наступает не за любой факт недоплаты налога в бюджет, а только в случае, когда эта недоплата возникла в результате сокрытия объектов налогообложения, которое должно быть доказано в установленном законом порядке.

1.3. Законодательство зарубежных стран, устанавливающее уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов

До начала XX века ответственность за правонарушения в сфере налогообложения практически во всех странах устанавливалась в основном административным, гражданским и финансовым законодательством. Уклонение от уплаты налогов вызывало лишь незначительную уголовную реакцию - в виде штрафа.

С развитием военных событий первой мировой войны это положение резко меняется. Как писал А.Н. Трайнин: «Военные бюджеты государств оказываются настолько значительными, и, с другой стороны, трудовые слои в такой степени истощенными, что интересы самосохранения класса в целом вынуждают к более активным мерам против отдельных представителей класса, уклоняющихся от платежа налогов»⁷⁰. Начинает складываться особое «налоговое уголовное право», вводятся особые налоги на военную прибыль, вводится особое производство по налоговым делам, словом, применяется целая система мер борьбы с налоговыми злоупотреблениями.

Особенно быстро налоговое уголовное право формируется в Германии, которая более других напрягала все свои силы для войны. Уже спустя год после начала войны издается первый закон от 24 сентября 1915 г. «О подготовительных мерах к обложению военной прибыли». В последствии Германия была вынуждена почти ежегодно издавать законы о налоговом обложении, кодифицированные затем 10 сентября 1919 г. Германские правила взимания налогов, сборов и пошлин в редакции закона от 13 сентября 1919 г. предусматривали финансовую, административную и уголовную ответственность за различные налоговые правонарушения.

Дальнейшее развитие законодательства в этой области шло по пути ужесточения ответственности так, в Германии новыми Правилами взимания

⁷⁰ Трайнин А.Н. Хозяйственные преступления. – М., 1925. – С. 22.

налогов, сборов и платежей в редакции 1931 г. был расширен круг уголовно наказуемых деликтов. В США в 30-40 гг. был принят ряд налоговых законов, где за многие нарушения налогового законодательства предусматривались уголовные санкции. В 1939 г. эти налоговые законы систематизированы во Внутреннем Налоговом Кодексе. В Японии в 1947 г. был принят Антимонопольный закон, предусматривающий уголовную ответственность корпораций, в том числе и за налоговые преступления.

Следующий этап развития этого законодательства - середина 70-х -80-е годы. В этот период во всех развитых капиталистических странах была усилена ответственность за незаконную деятельность в сфере экономики, в том числе и за налоговые правонарушения. Это выразилось в принятии законов, предусматривающих уголовную ответственность в области налогообложения, и во включении в **Уголовный кодекс** налоговых преступлений. Переход к криминализации налоговых правонарушений был вызван резким ростом незаконных манипуляций в экономической деятельности корпораций, размерами ущерба - наносимым экономике.

Следует отметить, что налоговые деликты выходили на одно из первых мест среди видов экономических правонарушений. Среди детерминант, вызвавших резкий рост налоговой преступности, **были факторы**: чрезмерно высокий уровень налогообложения в послевоенный период называемый временем «налогового взрыва». Капиталистическая экономика дошла в своем развитии до зрелых, рафинированных форм государственно-монополистического капитализма. Вмешательство государства в хозяйственную жизнь требовало расширения источников своего финансирования, поэтому налоги очень быстро росли; налоговые деликты трудно обнаруживались; виновных нередко было трудно привлечь к уголовной ответственности. Практика уклонения от уплаты налогов крупных западных предприятий имело длинную историю. Налоги платились с прибыли и имущества компании, **чтобы платить казне меньше,**

всеми доступными способами, занижалась балансовая, т.е. официально объявляемая величина прибылей фирмы и стоимость принадлежащего ей имущества.

Не ставя перед собой задачу, дать подробную классификацию всех видов налоговых деликтов запада, назовем основные, типичные формы налоговых правонарушений. Массовый характер в предпринимательской деятельности, приобрели правонарушения, связанные с сокрытием - объекта обложения налога, фальсификацией учета. Многие предприятия вели двойную бухгалтерию: готовится налоговый баланс, предъявляемый финансовой инспекции, для установления облагаемой суммы дохода, и одновременно ведется коммерческая отчетность, отражающая действительное состояние дел.

Наряду с бухгалтерскими махинациями другая - использование «черной» рабочей силы. Под ней понимают рабочих и служащих, получающих заработную плату без расписки (в современный вид - в конвертах). В этом случае предприниматель не платит налог на работодателей, а рабочие и служащие не включают такой заработок в свои налоговые декларации (устраивает обе стороны).

С целью занижения объекта обложения часто используется внутрифирменное регулирование цен «трансфертные цены», возложение на предприятие расходов на личные нужды (автомобили используются для личных целей, туристические поездки оформляются - как деловые, ремонт частного дома - как служебного задания и др.), т.о., фальсификация учета приняла поистине угрожающие размеры при взимании налога на добавленную стоимость. При этом чаще всего использовались методы «бесфактурной продажи» и «фактуры без продаж». Суть первого состояло в том, что некоторые сделки не отражались в отчетности, что уменьшало облагаемый оборот. При взимании НДС наиболее удобные условия для финансового контроля создаются при безналичных расчетах между

предпринимателями. При расчете наличными контроль значительно усложнялся. Именно поэтому во Франции был установлен порядок, согласно которому расчеты между производителями, предпринимателями и торговцами при сумме платежа свыше 5 тыс.фр. должны осуществляться только безналичным путем.

«Фактура без продажи» дает возможность уменьшить сумму налога т.к., подлежит вычету при обложении налога. Эта форма породила целую индустрию поставщиков фальшивых фактур, позволяющих уменьшить объект налогообложения, а следовательно - сумму уплачиваемого налога.

Один из наиболее удачных приемов уклонения была манипуляции с амортизационными отчислениями, завывшались не только амортизационные отчисления, но и другие виды издержек, корпорации использовали то обстоятельство, когда действительную величину расходов трудно было установить, т.е., затратами на научные исследования, консультативные и управленческие услуги к примеру, Германское право разрешает списывать на издержки и такие принципиально непроверяемые расходы, как деньги, идущие на подкуп должностных лиц - при экспорте.

Наиболее серьезный ущерб экономике наносили действия корпораций внешнеторговые операции, как правило, этой деятельности корпораций, предшествовала другая незаконная деятельность, например, махинации с субсидиями, с кредитами, сокрытие реальной прибыли. Ответственность за эти преступления устанавливался в основном Уголовными кодексами - ФРГ, Франции, Швейцарии, Законом о банкротстве - Франция, ФРГ.

К числу уголовно наказуемых деяний, связанных с уклонением от уплаты налогов, относились: а) ложное банкротство, которое являлось, следствием злоупотреблений кредитом, полученным мошенническим путем от имени несуществующей фирмы, махинаций с неуплатой налогов; б) мошенничество с субсидиями являлось наиболее прибыльным преступлением, т.к. была связана с получением официальных

государственных субсидий лицами, фиктивных фирм, в таких случаях совершалось «двойное мошенничество», - субсидии получали несуществующие фирмы, незаконным путем умудрялись не платить больших налогов на внешнюю торговлю; в) мошенничество с балансовыми ведомостями⁷¹, подделка балансовых ведомостей производилось с целью сокрытия растрат, налогового мошенничества, махинаций с кредитом, и утаивания неблагоприятного финансового положения компании; г) создание фиктивных фирм - одна из форм мошенничества с налогами т.е. перенос компанией своей базы в страну, где производство товара не облагается большим налогом. Производя товар в своей стране, предприниматели все документы на производство товара держали в той стране, куда они переводили базу. В действительности же - там никакого производства не было.

Современные реалии таковы, что распространение транснациональных корпораций (ТНК), опираясь на международную сеть своих производственных и сбытовых филиалов, оказались способными перебрасывать прибыль в те страны, где им не угрожают высокие налоги. В результате «налоговые оазисы» превратились в важные финансовые центры, **западного** мира. Следует отметить, что уголовно-правовые нормы, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов, могут находиться не только в Уголовном кодексе, но и в нормативных актах налогового законодательства так, в США нормативные постановления, регламентирующие уголовную ответственность за налоговые деликты, сформулированы, как статьями Внутреннего Налогового Кодекса, так и Уголовным кодексом США⁷². По мнению американского юриста Сюзан Б. Лонг, существует около сорока составов, предусматривающих

⁷¹ Борьба с экономической преступностью за рубежом. – М.,1991. – С. 7.

⁷² Эти положения об уголовной ответственности предусмотрены статьями Внутреннего Налогового Кодекса США (разд.26) Ст.ст. 7201-7207, 7207, 7210, 7212,7215, 7216, 7231, 7261, 7262, 7270; Уголовным Кодексом США (разд.18): ст.ст.2-4, 111, 201, 285, 286, 371, 372, 494, 495, 1001, 1002, 1084, 1114, 1501, 1503, 1510, 1621-1623, 1952, 1953, 1955, 2071, 2231, 2233.

ответственность за налоговые преступления. Налоговый билль, пройдя через Конгресс, обычно расценивается как Налоговый закон, вносящий поправки в существующий Внутренний Налоговый Кодекс.

Внутренний Налоговый Кодекс в главе 75 устанавливает перечень преступлений и проступков, рассматриваемых, как нарушение налоговых законов. Наиболее серьезными нарушениями считаются: попытка избежать или нарушить уплату налогов; намеренная попытка пренебрежения обязанностями по сбору налога, ведению правильного учета, для уплаты налога или по уплате налога; намеренная попытка пренебрежения обязанностями по регистрации доходов или сообщению информации по уплате налогов; соучастие и подстрекательство в подготовке или представлении ложных и обманных сведений о доходах.

Система уголовного налогового права ФРГ отличается продуманностью. На налоговые преступные деяния распространяются общие уголовные законы. В соответствии с п. 369 Положения о порядке взимания налогов, сборов и пошлин (АЛ) 1977 г. под налоговыми преступными деяниями понимаются: деяния, которые наказуемы по законам о налогах; незаконный провоз контрабандного товара; подделка денежных знаков и подготовка к ней; укрывательство лица, которое совершило деяние, предусмотренное п.п. 1-3.

Уголовными деяниями, которые наказуемы по законам о налогах, являются преступления, предусмотренные Положением о порядке взимания налогов, сборов и пошлин (АО) 1977 г.: уклонение от уплаты налога (п. 370 АО); недозволенный провоз контрабандного товара (п.372 АО); контрабанда, совершенная в виде промысла вооруженными лицами или организованной группой, влекущая уклонение от уплаты ввозных пошлин (п. 373 АО); приобретение или сбыт товаров или изделий, за которые не уплачены налог или пошлина (п. 375 АО).

За уклонение от уплаты налогов согласно п. 370 АО Положения

лишением свободы на срок до 5 лет или денежным штрафом наказываются тот, кто: а) сообщает финансовым органам заведомо ложные сведения о существенных, для налогообложения фактах; б) не сообщает вопреки обязанности финансовым органам факты, существенные, для налогообложения; в) нарушает обязанности по применению знаков оплаты налогов или налоговых штемпелей и тем самым занижает сумму налогов или получает, для себя или других неоправданные льготы.

В особо тяжких случаях за уклонение от уплаты налогов наказываются лишением свободы от 6 месяцев до 10 лет лицу: а) из чрезмерной корысти занижает сумму налога в большом размере или получает неоправданные налоговые льготы; б) использует содействие другого лица, которое злоупотребляет своими полномочиями или положением; в) постоянно получает неоправданные льготы с использованием поддельных или фальсифицированных справок.

Вокруг центрального состава умышленного уклонения от уплаты налога в указанном Положении сгруппирован целый ряд правонарушений, лежащих на грани преступного деяния, которые служат цели, *как можно более раннего пресечения уклонения от уплаты налогов* к примеру, составы административных правонарушений как: чрезмерное занижение суммы налога, фальсификация бухгалтерской отчетности владельцем фирмы или служащим, а также уничтожение документов бухгалтерского учета. За нарушение налоговых норм предусматривается гражданские, административные, а в некоторых случаях и уголовные санкции. Выбор между ними регулируется довольно сложными правилами и процедурами.

Анализируя законодательство, с точки зрения назначения санкций за налоговые преступления, можно выявить два основных подхода, первый «американский» - характеризующейся прежде всего ужесточением санкций так, согласно Внутреннему Налоговому Кодексу далее (ВНК США) (ст. 7203 раздел 26 Свода законов США) опоздание с подачей налоговой декларации

может квалифицироваться, как уголовное преступление (разряда - мисдиминор). В этом случае служба инспекции по внутренним государственным доходам должна доказать на суде, что обвиняемый был обязан представить налоговую декларацию, не представил ее своевременно и совершил это умышленно. В случае признания вины подсудимого суд лишает лицо свободы на срок до 1 года или налагается штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах является еще более тяжким преступлением, которая относится к разряду фелоний. Если обвинению удастся доказать, что налогоплательщик предпринял какие-либо шаги, чтобы уклониться от уплаты налогов, и умышленно, либо в представленной им декларации содержались заведомо ложные сведения, обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы на 5 лет⁷³.

Жесткость санкций за налоговые правонарушения в американском законодательстве обеспечивается не только использованием такого уголовного наказания, как тюремное заключение, но и «эффективным» моделированием штрафных санкций. Используемая в США практика «сделок о признании вины» нередко приводит к тому, что уголовно-правовые нормы используются, для наказания за неналоговые преступления, т.е., деятельность, связанная с извлечением преступных доходов (нарко- и порнобизнеса, игорный подпольный бизнес, незаконная торговля оружием и т.д.) влекущая за собой сокрытие дохода от налогообложения. Доказать обвинение в уклонении от уплаты налогов оказывается легче, чем обвинить в совершении иных преступлений, поскольку в первом случае преобладают документальные доказательства, а во втором случае все доказательства нередко строятся на признании, которое в любой момент может быть дезавуалировано к примеру, судебный процесс в 1930-х гг., над главой

⁷³ Опыт правоохранительной деятельности в зарубежных странах: СПб. материалов МВД России. – М., 1994. – С. 5.

чикагских гангстеров Аль Капоне, он был посажен в тюрьму на 11 лет с уплатой штрафа в 70 тыс. долларов за нарушение налогового законодательства способных вызвать ощутимые материальные последствия, для правонарушителя так, за недоплату налогов в результате несоблюдения правил ВНК США) предусмотрено - «комбинированный штраф» размером в 5 % от неуплаченной суммы плюс 50 % от суммы, которую налогоплательщик получил бы, в случае помещения этих денег в банк, исходя из стандартных принятых ставок. Вторая часть штрафной санкции нацелена на обеспечение действенности наказания и избежание профанации штрафного воздействия: нередко абсолютный размер уплачиваемых штрафов несоизмеримо мал по сравнению с потенциальным доходом, возможным в случае выгодного помещения неуплаченных налогов. Привязка размера штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм - надежное средство предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а вкладывать «сэкономленные» средства в оборот и получать доходы, на много выше порядка, размера установленных законом предусмотренных санкцией.

Европейский подход (условно может быть названа вторая тенденция зарубежного законодательства, в вопросе установления налоговых санкций) отличается более мягким обхождением с нарушителями налогового законодательства. В последнее время, для европейского законодательства стала характерной декриминализация ряда налоговых преступлений, т.е. наоборот выделение их из сферы уголовного права. При этом уголовные санкции заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государственными органами так, по турецкому законодательству в случае выявления продажи товаров по намеренно заниженным ценам, поставщик облагается антидемпинговым налогом и дополнительным компенсационным сбором. В этом случае антидемпинговая пошлина обеспечивает возмещение ущерба, дополнительный

компенсационный сбор носит характер штрафных санкций⁷⁴. Наиболее распространенными наказаниями, во всех странах, является штраф, лишение свободы и система пробации (общественные работы). Кроме того, существует и ряд дополнительных мер (особенно часто они применяются против корпораций). Наказания без лишения свободы применяется как в отношении отдельных лиц, так и корпораций практически за все налоговые преступления. Однако считается, что в отношении корпораций штраф не является оптимальной мерой наказания т.к., максимальные его пределы довольно низки по сравнению с незаконно полученной прибылью. В ряде стран в 70-е годы штрафы были значительно увеличены, но анализы практики применения высоких штрафов в отношении корпораций показали, что эффекта этой меры нет, в результате такой карательной политики, страдают потребители т.к., корпорации покрывают расходы за счет резкого поднятия цен на товары и услуги, перенося т.о., бремя уплаты штрафа на тех, кто уже и так пострадал от преступных действий корпораций⁷⁵.

Однако в законодательстве США предусмотрено, 3^{-x}-кратное возмещение причиненного ущерба⁷⁶, данные санкции делают преступную деятельность корпораций невыгодной к примеру, порядок применения санкций за уклонение от уплаты налогов в Японии, за такое преступление взимается 35 % надбавка к первоначальной сумме, укрытой от налога: если была укрыта значительная сумма, то может быть назначено лишение свободы и штраф, максимальный предел равен сумме укрытого налога⁷⁷. Второй довольно распространенной мерой наказания за уклонение от уплаты налогов является лишение свободы, которая предусмотрена практически во всех законах, относящихся к сфере борьбы с налоговыми преступлениями многих стран. В 30-40 годы ряд нарушений налогового

⁷⁴ Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М., 1993. – С.107.

⁷⁵ Борьба с экономической преступностью за рубежом: Реферат. СПб. – С. 17.

⁷⁶ «тройной айып, разница в том, что вся три части идут в пользу государства».

⁷⁷ Дементьева Е.Е. Экономическая преступность и борьба с ней в странах с развитой рыночной экономикой//Актуальные вопросы борьбы с преступностью в России и за рубежом: СПб. – М.,1992. –С.38.

законодательства был переведен из разряда малозначительных преступлений в тяжкие, в результате сроки лишения свободы были увеличены, например, в США (законы 30-40^x годов). На практике лишение свободы назначается редко и на очень минимальные сроки. Исследования показывают, что только 30 % осужденных за налоговые преступления подвергаются лишению свободы по сравнению с 90 % тех, кто осуждается за ограбление банков, средний срок лишения свободы до 3 лет, тогда как за ограбление банка предусмотрено 8-12 лет⁷⁸.

Наиболее жестко караются налоговые преступления в ФРГ, например, в новых законах о борьбе с экономической преступностью 1976 и 1986 гг. за мошенничество (в том числе и с налогами) назначается наказание в виде лишения свободы сроком до 5 лет, с отягчающими обстоятельствами - до 10 лет тюремного заключения. Уголовно-правовые санкции в законодательстве США предусматривают лишение свободы и штраф, только три из 48 основных статей, устанавливающих уголовную ответственность за налоговые преступления (1РС 7261, 7262, 7270), не предусматривают тюремного заключения. Наиболее суровое наказание предусмотрено за убийство офицера Службы внутренних налоговых расследований - смертная казнь по ст. 18 У.З.С. Обычное среднестатистическое наказание за одно преступление согласно Внутреннему Налоговому кодексу - один год лишения свободы, за два преступления - до пяти лет лишения свободы. Довольно жесткие санкции за отдельные виды налоговых преступлений предусматриваются в законодательстве Швеции, где распространены штрафы. Однако за мошенничество с налогами применяется лишение свободы на срок до 6 лет. В Финляндии за мошенничество с налогами и различные преступления в области кредитов предусмотрено - 4 года, а при отягчающих обстоятельствах - 6 лет лишения свободы⁷⁹.

⁷⁸ Дементьева Е.Е. Указ. Соч. – С. 39.

⁷⁹ Борьба с экономической преступностью за рубежом. – С. 17.

Наряду с этими основными видами наказания предусмотрены и другие, например,- общественные работы. Однако эти виды наказания не получили широкого распространения, чаще всего они применяются в США и Японии. В Швеции, например, практически во всех случаях отсрочка исполнения приговора и система штрафов-дней, которая получила развитие практически во всех европейских странах. Одним из наиболее спорных и сложных вопросов ответственности за экономические в частности, за налоговые преступления является применение уголовных санкций к юридическим лицам, но не во всех странах уголовная ответственность юридических лиц признается даже в их теории. Первыми законодательно ее закрепили в США и Японии, на такой же позиции стоят Канада и Великобритания, в последние годы данная форма ответственности введена в Дании и Норвегии, а в Швеции и Финляндии ее планируют ввести. Отрицается возможность такой ответственности в ФРГ, а во Франции при общем отрицании уголовной ответственности юридических лиц, все же допускается за некоторые виды экономических преступлений.

На наш взгляд, введение в уголовное законодательство института ответственности юридических лиц нецелесообразно. Здесь неразрешимой может оказаться проблема - вины. Ведь совершая преступление, лицо всегда проявляет определенное психическое, т.е. субъективное отношение к своему деянию, его вредным последствиям. Принцип личной виновной ответственности является одним из важнейших и действенных в уголовном праве. Существующие финансовые санкции в отношении юридических лиц достаточно внушительны, мы считаем, что опыт зарубежных стран в сфере регламентации ответственности за уклонение от уплаты налогов, представляет интерес для Кыргызстана. В первую очередь, заслуживает внимания то обстоятельство, что уголовно-правовые нормы, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов, могут находиться не только в Уголовном кодексе, но и в нормативных

актах налогового законодательства (как правило, кодифицированных)⁸⁰. Представляется, что объединение в Налоговом кодексе КР норм финансового, административного и уголовного права, с обязательным внесением последних в УК КР, позволит создать единую, внутренне согласованную систему ответственности за нарушения налогового законодательства и разработать механизм кумуляции уголовно-правовых и иных санкций. В пользу кодификации в Налоговый кодекс норм, как уголовного, так и иных отраслей права, устанавливающих ответственность за нарушения налогового законодательства, может послужить, на наш взгляд, законодательный пример ФРГ: в Положении о порядке взимания налогов, сборов и пошлин (АО) 1977 г. вокруг центрального состава уголовно-наказуемого уклонения от уплаты налога, сгруппирован целый ряд правонарушений (фальсификация, уничтожение документов бухгалтерской отчетности, и др.), лежащих на грани преступного деяния, что служит цели более раннего пресечения и профилактики уклонения от уплаты налогов. Кроме того, неплохо уголовному законодательству Кыргызстана имплементировать германский опыт, как например, Положение о порядке взимания налогов, сборов и пошлин (АО) 1977 г. в специальной норме определяет понятие налоговых преступлений. В диспозиции другой нормы, приведенной в Положении о порядке взимания налогов, сборов и пошлин, дается развернутое законодательное определение уклонения от уплаты налогов, путем описания альтернативных санкций за деяния, охватываемых указанным составом, что позволяет снизить уровень бланкетности нормы.

Уголовное законодательство зарубежных стран, регламентирующие ответственность за налоговые преступления, отличаются чрезвычайной

⁸⁰ Так, в США нормативные постановления, регламентирующие уголовную ответственность за налоговые деликты, сформулированы как статьями Внутреннего Налогового Кодекса, так и УК США.

разработанностью⁸¹ и развиваются по пути создания норм, подробно описывающих разнообразные виды уголовно наказуемых нарушений налогового законодательства, в уголовном порядке преследуются преступления, направленные на уклонение от уплаты налогов с махинациями с субсидиями, кредитами, созданием фиктивных однодневных фирм, ложное банкротство, мошенничество с балансовыми ведомостями и т.п. Несомненно, что состав преступлений, которые известны Уголовному кодексу КР, не позволяют привлечь к ответственности за ряд деяний, нуждающихся в уголовно-правовом запрете (например, уклонение от постановки на учет в налоговых органах). *Представляется необходимым учесть этот опыт и дополнить УК КР, в этой части специальными нормами⁸², которые получили распространение и препятствует борьбе с ними. Жесткость санкций вопросы дифференциации и индивидуализации наказания за налоговые преступления физических лиц в законодательстве зарубежных стран достигается «эффективным» моделированием штрафных санкций и другими альтернативными наказаниями, способных вызвать ощутимые материальные последствия для правонарушителя. Для Кыргызстана полезно было бы воспринять опыт США по наложению комбинированного штрафа за недоплату налогов: 5 % от неуплаченной суммы плюс 50 % от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк, исходя из стандартных банковских ставок. Привязка размера штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм - надежное средство предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а вкладывать «сэкономленные» средства в оборот и получать доходы, во много раз превышающие размеры штрафных санкций, установленных законом.*

⁸¹ Например, в уголовном законодательстве США сформулировано около 40 составов налоговых преступлений.

⁸² Курсив наш.

Западный же опыт может помочь найти свои пути решения проблем, но не более, рассмотрев основные вопросы, раскрыв сущность и функции налогов вообще и налогов с физических лиц в частности⁸³, показав обобщенную информацию о налогах с населения (их видах, ставках и пр.) в Кыргызстане, обосновав их неотъемлемую роль в налоговой системе государства, путем раскрытия их места и роли в налоговой системе и сопоставления с системами стран с развитой рыночной экономикой, можно сделать следующие выводы что: **налоги с населения - неотъемлемая часть функционирования экономики, во всех ведущих экономически развитых странах мира один из таких видов налога с населения, как подоходный налог с физических лиц, является основной частью дохода бюджета, у нас основное налоговое бремя пока - ложиться на юридические лица, данный фактор мы считаем, одним из важнейших *недостатков*, налоговой системы Кыргызстана. По нашему мнению центр тяжести должен быть перенесен на подоходный налог с физических лиц, но следует сказать о самом налоге с населения, который имеет большой ряд недостатков и один из них - непрогрессивность налогов. Население облагается по минимальной ставке - следствием этого служит сокрытие налогов *«высокообеспеченной части»* населения, необходимо предотвратить утечку капитала по этим каналам, подходу дифференцированно. Наша система налогообложения населения слишком громоздка и требует упрощения, посредством отмены множества льгот и скидок. В Кыргызстане образовалась множество новых видов получения доходов, а налоговое законодательство не отразило все их - виды. Поэтому надо в первую очередь, реформировать налоговое законодательство (что сейчас без конца и пытаются делать), без решения механизма отчисления налога невозможно нормальное функционирование экономики страны, только решая проблему с нормами, о взимании налогов с населения, мы решим проблемы сектора экономики.**

⁸³ Ссылка на собственную статью №1.

ГЛАВА 2. УГОЛОВНО-ПРАВОВАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УКЛОНЕНИЙ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

2.1. Понятие уголовно-наказуемого уклонения от уплаты налогов

В 90-е годы финансовая и правовая система страны столкнулась с таким явлением, которое во всем мире имеет наименование «уход от налогов», «уклонение от налогов», «избежание налогов» и т.д. В зависимости от способа совершения можно выделить противоправное уклонение от уплаты налогов и легальное снижение налоговых выплат.

Все многообразие способов противоправного уклонения от уплаты налогов, выявленных в процессе исследования, можно классифицировать следующим образом: 1) полное или частичное неотражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета: осуществление сделок без документального оформления, неоприходование товарно-материальных ценностей, неоприходование денежной выручки в кассу; 2) искажение экономических показателей, позволяющих уменьшить размер налогооблагаемой базы: отнесение на издержки производства расходов, не предусмотренных законодательством; 3) отнесение на издержки производства расходов в размерах, превышающих установленные законодательством; завышение стоимости приобретенного сырья, топлива, услуг, отнесенных на издержки производства и обращения; незаконное использование налоговых льгот и понижение налоговых ставок при исчислении налогов; 4) искажение объекта налогообложения: занижение стоимости и объема реализованной продукции; подмена объектов налогообложения; 5) нарушение порядка учета цифровых показателей, как правило, путем отражения результатов финансово-хозяйственной деятельности на ненадлежащих счетах бухгалтерского учета; б) выведение финансово-хозяйственной деятельности из-под контроля налоговых органов; не постановка на учет в налоговых органах; открытие

дополнительных счетов в банках без уведомления налоговых органов. Эти способы имеют одну общую черту: нарушение интересов государственного бюджета, выразившееся в недополучении причитающихся ему налоговых сборов в результате умышленных и противоправных действий субъекта.

При анализе множества способов⁸⁴ данной категории можно прийти к выводу, что они неоднородны, их можно классифицировать на два вида способов.

1. Способы, которые охватываются составами уголовных преступлений, предусмотренных ст.ст. 211, 212, 213 УК КР. В качестве примера можно привести подделку учета, умышленное неоприходование денег, поступивших в кассу предприятия за реализованную продукцию.

2. Способы, которые не охватываются этими составами преступлений. Это способы, нарушающие гражданско-правовые нормы: заключение фиктивных договоров, переоформление договоров и изменение их содержания после их исполнения, выплата санкций за несуществующие договорные нарушения и т.д. Совершение этих правонарушений в сфере налогообложения влечет за собой применение мер финансовой, административной или гражданской ответственности (в зависимости от способа совершения, субъекта правонарушения, ущерба, наступившего в результате указанного правонарушения).

Пробелы налоговых норм, используемые для легального избежания налогов, объясняются, как правило, несовершенством юридической техники, поспешностью в подготовке законопроекта и т.п. Подобные пробелы при их выявлении обычно устраняются путем внесения необходимых поправок в текст закона или толкования правовых норм.

Объектом нашего исследования в соответствии с его целями и задачами является такое социально-правовое явление как криминальное уклонение от

⁸⁴ Акматов А. Правоприменительная практика рассмотрения налоговых споров.//Право и предпринимательство. USAID -№ 1. 2006. С. 94-100.

уплаты налогов, при котором экономический эффект в виде снижения размера уплачиваемых налогов достигается путем совершения уголовно наказуемых действий.

Уголовное законодательство, действующее до 1997 г., не знало понятия «уклонение от уплаты налогов», не содержало его определения, а устанавливало ответственность за конкретные преступления, лишь в обобщенном виде в теории уголовного права именуемые «уклонением от уплаты налогов» или «налоговыми преступлениями». Однако в Уголовном кодексе КР, принятым Законодательным собранием Жогорку Кенеша КР 18 сентября 1997 г. термин «уклонение от уплаты налогов» используется неоднократно в названии соответствующих статей: «уклонение гражданина от уплаты налога» (ст. 211 УК), «уклонение частного предпринимателя от уплаты налога» (ст. 212 УК), «уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов» (ст. 213 УК).

В связи с этим представляется, что в теории уголовного права определению понятия «уклонение от уплаты налогов» должно быть уделено самое серьезное внимание.

Рассмотрим соотношение понятий «налоговые преступления» и «уклонение от уплаты налогов», **уклонение - представляет собой умышленные действия лица направленные на неуплату налогов (сборов) в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему**⁸⁵ КР. Понятие «налоговые преступления» употребляются в литературе в узком и широком смысле слова. В первом случае налоговыми преступлениями признаются деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности субъекта и посягающие на финансовые интересы государства в части формирования бюджета от сбора налогов с

⁸⁵ Лопашенко Н.А. Уголовное право России. Особенная часть/Под ред. А.И. Рарога. –М.,Эксмо, 2009. –С. 308.

физических и юридических лиц⁸⁶.

В более широком смысле под налоговым преступлением понимается всякое преступное деяние, посягающее на правоотношения в сфере налогообложения. А.Г. Кот дал следующее определение: «Налоговые преступления (преступления в сфере налогообложения) - это предусмотренные и запрещенные уголовным законом общественно-опасные умышленные деяния (действия или бездействия), посягающие на правоотношения в сфере налогообложения»⁸⁷. По его мнению, предпосылкой для выделения налоговых преступлений являются общественные отношения в сфере налогообложения и регулирующие их налоговое законодательство. Налоговые отношения - это отношения государства в лице его уполномоченных органов с неограниченным кругом налогоплательщиков в лице организаций и граждан, на которые возложена обязанность платить налоги, и нести ответственность за их неуплату⁸⁸. И.И. Кучеров, придерживающийся аналогичной точки зрения, считает, что непосредственным объектом налоговых преступлений является совокупность конкретных общественных отношений, возникающих по поводу исчисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей, а также в связи с осуществлением государственными органами контроля за полнотой и своевременностью их уплаты⁸⁹, т.о, налоговые преступления нельзя сводить только к уклонению от уплаты налогов. В то же время представляется, что в уголовном праве, характеризуя преступные посягательства на финансовую систему государства в части формирования бюджета от поступления налогов, уместнее будет пользоваться понятием «уклонение от уплаты налогов». Необходимость определения этого общего

⁸⁶ Аванесов А.Г., Мусаев М.Х. Преступления в сфере предпринимательства и налогообложения. – М., 1992. – С. 4

⁸⁷ Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы, Польши): Дисс....к.ю.н. – М., 1995. – С. 4.

⁸⁸ См.: Кот А.Г. Указ. Соч. – С. 14.

⁸⁹ Кучеров И.И. Расследование налоговых преступлений: Автореф. Дис....к. ю. н. – М.,1995. – С. 14.

понятия вытекает из того, что, во-первых, термин «уклонение от уплаты налогов» широко употребляется в названии и тексте соответствующих статей УК КР 1997 г.; во-вторых, определение общего понятия «уклонение от уплаты налогов» позволяет глубже раскрыть сущность отдельных способов такого уклонения, отличить комментируемые преступные посягательства от смежных составов преступлений. Понятие «уклонение от уплаты налогов» должно отражать то общее, что присуще его разновидностям.

Уголовно наказуемое уклонение от уплаты налогов можно определить следующим образом: это любые общественно опасные, противоправные и уголовно наказуемые умышленные деяния субъекта, которые позволяют последнему избежать или в той или степени уменьшить его обязательные выплаты в бюджет, производимые в виде налогов. Из приведенного определения вытекают основные признаки преступного «уклонения от уплаты налогов». Именно признак противоправности позволяет разграничить легальное снижение налоговых выплат и противоправное уклонение от уплаты налогов. Хотелось бы более детально остановиться на анализе некоторых объективных и субъективных признаков уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов. В соответствии с уголовным законодательством родовым объектом уклонения от уплаты налогов являются общественные отношения, складывающиеся в сфере экономической деятельности общества.

Ранее по Уголовному кодексу 1960 г. налоговые преступления относились к хозяйственным преступлениям в сфере финансов. Однако ряд авторов справедливо полагают, что родовым объектом указанных преступлений следовало признать определенную совокупность одобренных и охраняемых законом финансовых отношений, обеспечивающих укрепление, развитие и совершенствование распределительной и контрольной функции финансов в регулировании рынка и экономики в

целом⁹⁰. Непосредственным объектом общего состава уклонения от уплаты налогов выступают финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков - юридических и физических лиц. Предметом любой формы уголовно наказуемого уклонения от уплаты налогов являются те или иные объекты налогообложения.

В научной литературе по вопросу о предмете преступления высказаны разные, порой противоречивые точки зрения. Не вдаваясь в общую дискуссию о предмете преступления, мы исходим из следующего: во-первых, предмет преступления - это самостоятельная уголовно-правовая категория, отличная от объекта преступления. В то же время предмет преступления является вещественным носителем общественного отношения, существующего по поводу этого предмета. Во-вторых, предмет преступления - это материальные вещи объективно существующего мира. В третьих, предмет преступления является категорией факультативной и должен устанавливаться лишь в тех случаях, если он указан в соответствующей статье Особенной части УК.

Уголовно-правовое значение предмета преступления определяется в первую очередь не его физическими свойствами, а характером и содержанием выражающихся в нем общественных отношений. Иными словами, проблема предмета преступления неразрывно связана с проблемой объекта преступления. Предмет преступления - это конкретный материальный объект, в котором проявляются определенные свойства, стороны общественных отношений (объекта преступления), путем воздействия на который причиняется социально опасный вред в сфере этих общественных отношений⁹¹.

Определяя объект преступления, необходимо разобраться в том, что

⁹⁰ Уголовное право. Ч. Особенная/Отв. Ред. И.Я. Козаченко, З.А. Незнамова, Г.П. Новоселов. – М., 2001. – С. 342-343.

⁹¹ Трайнин А.Н. Общее учение о составе преступления – М., 1938. – С. 178.

составляет содержание общественного отношения. Его внутренняя структура включает следующие составные элементы: 1) носителей (субъектов) общественных отношений, 2) предмет, по поводу которого существуют эти отношения, 3) общественно значимую деятельность (социальную связь) участников отношений⁹².

В соответствии с законодательством КР налогоплательщик при наличии у него объекта налогообложения обязан уплачивать налоги в определенные сроки, в размере, установленном соответствующим законом, налоговой ставки (нормы налогового обложения), вести бухгалтер, предоставлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения и т.д., т.о., субъектами рассматриваемых общественных отношений являются, с одной стороны, налогоплательщики, с другой - государство в лице его налоговых органов. Взаимодействие названных субъектов представляет собой: а) со стороны налоговых органов и их должностных лиц - контроль за правильным налогообложением, б) со стороны налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения - правильное ведение **бухгалтерского учета**, представление в налоговые органы правильных и достоверных документов и сведений, необходимых для исчисления и уплаты налогов, своевременная уплата налогов.

Рассматривая структуру финансовых отношений в сфере формирования бюджета от уплаты налогов, следует прийти к выводу, что объекты налогообложения, будучи их структурным элементом (наряду с налоговым платежом) и выполняя роль, предмета этих отношений, являются их материальным субстратом.

С объективной стороны уклонение от уплаты налогов может осуществляться как действием (уклонение от уплаты налогов посредством включения в документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов, заведомо искаженных данных), так и бездействием (сокрытие объектов

⁹² Глистин В.К. Проблема уголовно-правовой охраны общественных отношений. –Л., 1979. – С. 21.

налогообложения, путем полного неотражения их в документах бухгалтерского учета, а также в документах, необходимых для исчисления и уплаты налогов). Кроме того, внося изменения в ст.ст. 211, 212, 213 [Уголовного кодекса](#) КР законодатель предусмотрел ответственность за уклонение от уплаты налогов и иными способами, не конкретизируя их. На наш взгляд, к ним относятся и незаконное использование налоговых льгот и пониженных налоговых ставок при исчислении налогов, не постановка на учет в налоговых органах, открытие дополнительных счетов в банках без уведомления налоговых органов и др.

Привлекая к уголовной ответственности лицо, уклонившееся от уплаты налогов в результате невыполнения или ненадлежащего выполнения налоговых обязанностей, необходимо установить, какие конкретно действия были ненадлежаще им выполнены либо не были выполнены вообще, входят ли они в его служебную, иную компетенцию (для руководителей организаций), являются ли они его обязанностью (для физических лиц - налогоплательщиков), была ли реальная возможность для выполнения возложенных обязанностей. Следует обратить особое внимание на то, что в действующем уголовном законодательстве конкретные составы уклонения от уплаты налогов сконструированы как материальные. Уклонение от уплаты налогов посягает на причиняемые охраняемые уголовным законом общественные отношения, [т.е.](#) ущерб. В общем виде этот ущерб может быть определен, как разрыв деянием человека (в данном случае налогоплательщика) системы налоговых [правоотношений](#), в которой он находится, и неприкосновенность охраняется уголовным законом. Если способность причинять ущерб объекту - свойство любого преступления, но характер ущерба и его размер зависят от особенностей деяния и условий, при которых совершено [преступление](#). [Характер деяния и те изменения, которые преступление производит во внешнем мире следует различать преступные последствия - как ущерб объекту преступления и преступные](#)

последствия - как материальный, моральный и т.п. вред, который причиняется участникам общественных отношений и тем социальным ценностям, по поводу которых устанавливаются эти правоотношения⁹³.

В случае, когда лицо объективно не имело возможности выполнить требуемое действие, его бездействие не является проявлением его воли - это непреодолимая сила. При анализе поступка лица необходимо исходить из лично присущих лицу физических и психических качеств, состояния в момент совершения поступка, уровня знаний, компетентности и т.д.

Для привлечения к уголовной ответственности за преступное бездействие необходимо установить - начальный и конечный моменты, которые следует определить, с учетом трех обстоятельств: а) обязанность лица выполнить определенное действие; б) возможность совершить его в данных условиях; в) невыполнение лицом тех действий, которые от лица требовалось, т.о., до истечения срока представления декларации, уклонения от уплаты налога в уголовно-правовом аспекте быть не может, т.к., лицо имеет полное право не подавать декларацию. После истечения срока представления декларации, если лицо имело возможность представить декларацию, но не сделало этого налицо уклонение от подачи декларации путем бездействия.

Необходимо отметить, что в последние годы в результате усилий, предпринимаемых налоговыми органами, наметились в целом положительные некоторые сдвиги в области декларирования доходов гражданами. Необходимо подчеркнуть, что добровольная уплата налога в случае непредставления декларации о доходах прекращает преступное бездействие субъекта и на практике ведет к прекращению уголовного преследования.

Субъектом преступления являются физические лица (граждане КР, иностранные граждане, а также лица без гражданства), с 16 лет, вменяемые,

⁹³ См.: Курс советского уголовного права –М., 1972. – С. 329-330.

обладающие правами занятия трудовой деятельностью, в том числе занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица, обязанные в установленном законом порядке декларировать свой доход.

Субъективную сторону рассматриваемого преступления характеризует вина в форме прямого умысла. Основываясь на практику, отметим, что ранее многие обвиняемые ссылались на отсутствие умысла, на совершение преступления, вследствие незнания налогового законодательства. Однако, в ходе допросов, следователи подводили обвиняемых к принципу «не знание закона, не освобождает от ответственности», но далее говоря о рекламе, о информации в СМИ, подчеркнув, т.о., о должной осведомленности лица, о том, что следует декларировать свои доходы и расходы и платить подоходный налог – обязанность граждан. Граждане, не занимающиеся предпринимательской деятельностью, ведут учет полученных доходов по произвольной форме, с указанием места, даты, выплаты и вида дохода.

Лица, сдающие в наем помещения, квартиры, строения, гаражи, автомобили и другое движимое и недвижимое имущество, обязаны учитывать размер платы за сдачу в наем указанного имущества, получаемого как в денежной, так и в натуральной форме, а также в форме оплаты любого вида ремонта арендованного имущества или приобретения запасных частей для него и т.п.

Лица, получающие авторские вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, а также вознаграждения за открытия, изобретения и промышленные образцы ведут учет полученных в текущем году сумм указанных доходов и удержанных у источника выплаты налогов, а также учитывают расходы, связанные с созданием того или иного конкретного произведения и т.д. Учет ведется с указанием конкретного места и даты выплаты вознаграждения.

Высокая криминогенность, в области подоходного налогообложения присуща в сфере обращения недвижимого имущества. Это объясняется значительной стоимостью, а также престижностью объектов недвижимости, что естественно вызывает заинтересованность практически у всех слоев населения. Субъектом преступлений в данной области являются, зачастую лица со средним уровнем достатка, граждане с престижной профессией - руководители предприятий, высокооплачиваемые специалисты, предприниматели. Лица отличаются высоким интеллектуальным уровнем, знанием основ налогового законодательства, способных оплатить услуги консультантов, адвокатов. Для данных лиц свойственны: а) относительно высокий статус; б) прочная установка на достижение поставленной цели; в) разветвленные социальные связи в различных сферах (в том числе, как в правоохранительных органах, так и в преступном мире).

Учитывая все указанные качества, безусловно применяются данными лицами, сокрытие следов совершенного преступления, уничтожение вещественных доказательств, фабрикация оправдательных документов (например, договора ссуды и др.), во избежания ответственности.

Рассмотрим некоторые способы совершения налоговых правонарушений и преступлений в сфере обращения недвижимости⁹⁴. При уклонении от уплаты подоходного налога при сделках с недвижимостью и иными товарно-материальными ценностями используются: а) занижение реальной стоимости недвижимости или иных ценностей при продаже в договорах купли-продажи; б) оформление сделок при купле-продаже недвижимости и иных товарно-материальных ценностей под видом договора дарения; в) приобретение в собственность руководителями или иными должностными лицами предприятия имущества данного предприятия значительно ниже балансовой реальной стоимости, с

⁹⁴ Воробева Т. Аферы на рынке недвижимости Кыргызстана.//Право и предпринимательство.USAID, - № 2. 2004. – С 34-38.

последующим не включением разницы в совокупный годовой доход.

Весьма часто сделки с недвижимостью могут носить скрытый, завуалированный характер, могут «прикрываться» оправдательными документами. В данном случае необходимо оценить достоверность и подлинность представленных документов. В случае возникновения сомнений в подлинности и достоверности документов, следует провести соответствующую экспертизу.

Анализ сложившейся практики, оперативных и процессуальных документов и материалов позволяет выделить наиболее характерные и распространенные в сфере обращения сделок с недвижимостью. Таковыми являются: а) проплата за объекты недвижимости, приобретаемые физическим лицом в собственность, со счета юридического лица, где вышеуказанное физическое лицо является руководителем без последующего включения оплаченной суммы в совокупный годовой доход; б) невключение в состав совокупного годового дохода денежных и имущественных выгод, полученных от нескольких юридических лиц; в) невключение в совокупный годовой доход материальной выгоды, полученной от мены принадлежащего физическому лицу, недвижимости меньшей стоимости на объекты недвижимости, принадлежащие юридическому лицу - большей стоимости.

Анализ судебной практики определил доказательства, которые могут быть использованы в судах при доказательстве вины в совершении преступления, предусмотренного ст. 212 Уголовного кодекса КР: 1) анализ документальной проверки; 2) вещественные доказательства, приобщенные к материалам уголовного дела: корешки приходных кассовых ордеров, накладные и квитанции, платежные поручения, гарантийные письма; 3) показания обвиняемого; 4) материалы контрольной закупки; 5) показания свидетелей; 6) черновые записи, изъятые и осмотренные в процессе следственной проверки; 7) документы из налоговой службы о том, что

обвиняемый в качестве предпринимателя не зарегистрировал (ла), декларацию о совокупном годовом доходе за истекший год, не представлял (ла); 8) акты проведенных экспертиз; 9) гражданско-правовые договоры, тем или иным образом характеризующие сущность сделок, и иных действий; 10) показания частных нотариусов, о заверении сделок, а также о том, кем была уплачена соответствующая **государственная** пошлина; 11) справки о доходах физического лица с места его работы; 12) справка с места работы физического лица, подтверждающей факт отсутствия у гражданина дебиторской задолженности перед предприятием (в случае предоставления документа о ссуде); 13) декларация о доходах, полученных физическим лицом в отчетном периоде. Необходимо отметить, что своевременность и полнота сбора подоходного налога приобретает все большую значимость и актуальность для бюджета страны, что обуславливает усилия государства к налаживанию эффективного контроля, за **данными процессами**.

Статья 213 Уголовного кодекса предусматривает уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов. Практика работы правоохранительных и контролирующих органов показывает, что довольно часто уклонение от уплаты налогов производится по предварительной договоренности между руководителем и бухгалтером, при этом бухгалтер участвует в распределении оставшейся (неучтенной) прибыли. Ему становится невыгодно пресекать какие-либо налоговые преступления, т.к. он сам уже материально заинтересован в уклонении от уплаты налогов, а после того, как получил первые деньги, еще как бы **больше** «повязан» с руководителем этим проступком.

Встречаются в практике и такие случаи, когда руководители назначают на должности бухгалтеров своих родственников, друзей, знакомых. В данной ситуации такие «бухгалтеры» и привлекаются к работе с единственной целью: создать видимость наличия человека на этой

должности. Такое сотрудничество, как правило, направлено на получение максимальной выгоды, минуя установленные законом отчисления в государственный бюджет, а в случае наличия в них признаков уклонения от уплаты налогов с организаций - руководитель и бухгалтер являются соисполнителями, которые должны отвечать по соответствующей статье УК КР без ссылки на статью о видах соучастников преступления.

Привлечение главного бухгалтера только за соучастие в совершении налогового преступления (которое еще надо будет доказать) может привести к тому, что при возникновении какого-либо конфликта между руководителем и бухгалтером, последний может внести искаженные данные в бухгалтерскую отчетность или произвести иные действия, влекущие за собой уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды т.о., под ударом и подозрением окажется руководитель, а поскольку, в соответствии с теорией о том, что внесение в первичные документы ложных сведений - это есть волеизъявление первого лица, действительно виновное в данном случае лицо (бухгалтер) избежит ответственности, т.к. доказать умысел бухгалтера не удастся. Значит, действия, влекущие уклонение от уплаты налогов могут быть совершены как раз по инициативе бухгалтера, а не руководителя. Поэтому, зная, что за подобные действия никакой другой, кроме административной ответственности не наступит, подобные бухгалтеры могут из неприязненных, корыстных или иных побуждений исказить бухгалтерскую отчетность без предварительного указания и волеизъявления руководителя с целью дискредитации последнего т.о., зависимость одного должностного лица от другого - меч обоюдоострый. Насколько легко руководитель может избавиться от неудобного главбуха, настолько и последний, ведя свою игру, может подставить «непонравившегося» руководителя.

Из практики работы органов финансовой полиции отметим такой

пример, когда опытный главный бухгалтер приватизированного швейного ателье, желая скомпрометировать директора, а после занять его место, намеренно не учитывала некоторые документы. Руководителя спасло лишь то, что при внезапном обыске финансовые полицейские обнаружили искомые бумаги на квартире главбуха. Сотрудникам финансовой полиции надолго запомнился случай, когда, воспользовавшись бесконтрольностью и полным доверием со стороны директора, главный бухгалтер решил кардинально улучшить свое благосостояние, а попутно и «подсидеть» руководителя. В бланки-чеки с подписями руководителя вписывал нужные суммы и снимал их наличными с банковского счета предприятия, а после путем подчисток и подлогов маскировал свои действия в бухгалтерском учете⁹⁵.

Отметим, что в соответствии с существующей на сегодняшний день нормативно-правовой базой, к ответственности по ст. 213 [Уголовного кодекса](#) КР могут быть привлечены: а) руководители организации-налогоплательщика; б) главный (старший) бухгалтер и лица, выполняющие их обязанности; в) иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо ложные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения; г) лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 213 [Уголовного кодекса](#) КР, или руководившие этим преступлением либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации-налогоплательщика или иных служащих данной организации, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями. Данные лица могут нести ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники⁹⁶.

Субъективную сторону данного преступления характеризует наличие в

⁹⁵ ?

⁹⁶ Токой у. Канатбек Уголовная ответственность за соучастие. (по уголовному законодательству КР) Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. – Бишкек. 2007. – С.20.

действиях субъекта прямого умысла. В соответствии с требованиями законодательства обязанность правильного составления отчетности и своевременного ее представления в налоговые органы возложена на налогоплательщика. Поэтому, представляя заведомо ложные сведения об объекте налогообложения, лицо сознает, что дезинформирует надлежащие налоговые органы и желает этого. Целью этих действий является снижение размера налога, подлежащих уплате в бюджет, или полное избежание обязанности по их уплате. Мотивы и цель совершения деяния имеют значения для правовой оценки вопроса о вине, степени общественной опасности, характеристике личности субъекта.

Уплата налога на прибыль производится по месячным расчетам не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным, по квартальным расчетам - в пятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за квартал, а по годовым расчетам - в десятидневный срок со дня, установленного для представления бухгалтерского отчета за истекший год. Сроки уплаты данного налога зависят, от типа организации. Так, например, малые предприятия, бюджетные организации, общественные организации и религиозные, общественные объединения, жилищно-строительные кооперативы и садоводческие товарищества сдают ежеквартальную отчетность и т.д.

Отметим, что ранее некоторые практики считали, что для наличия оконченного состава уклонения от уплаты налогов путем включения в бухгалтерские документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, достаточно установления факта передачи в установленные законом сроки в соответствующие территориальные органы налоговой службы отчетной документации, необходимой для исчисления и уплаты налогов, содержащей ложные сведения об объектах налогообложения и их размере или подтверждающие факт уклонения от уплаты налогов.

Согласно изменений и дополнений в [Уголовного кодекса](#) КР, в случае

обнаружения правоохранительными или налоговыми органами сфальсифицированных бухгалтерских документов, до их представления в налоговые органы, а также при условии, что сумма неуплаченных налогов в результате внесения в эти документы заведомо искаженных данных о доходах или расходах, превысит пять тысяч расчетных показателей, а особо крупный размер десять тысяч расчетных показателей, ответственность может наступить как за приготовление к преступлению.

По большинству форм налогообложения сумма уплачиваемого налога исчисляется плательщиками самостоятельно, исходя из величины налогооблагаемого **объекта** с учетом предоставленных льгот и установленных ставок налога. Плательщики налога представляют в установленные сроки налоговым органам по месту своего нахождения расчеты сумм налога по формам, **утвержденным Государственной налоговой службой при Правительстве КР**, подписанные руководителем организации и главным бухгалтером, бухгалтерские отчеты и балансы. Признаками уклонения от уплаты налогов с организаций могут являться: несоответствие данных о финансовых результатах (прибыли) предприятий, показанных в разных формах бухгалтерской отчетности: балансе (форма № 1), отчете о финансовых результатах и их использовании (форма № 2); несоответствие данных бухгалтерской отчетности предприятий итоговым сводным сведениям бухгалтерского учета, когда баланс и отчет о финансовых результатах не подтверждены данными учета; несоответствие записей в учете (корреспонденции балансовых счетов бухгалтерского учета) и подтверждающих их первичных документов реальному содержанию хозяйственных операций (недостоверный первичный документ); отсутствие документальных оснований, для записей в бухгалтерском учете и отчетности и другие.

Бухгалтерские документы в работе юридических лиц служат средством обоснования учетных записей, используются для руководства и управления

хозяйственной деятельностью, наблюдения за правильностью действий материально-ответственных лиц. На основе бухгалтерских документов контролируется правильность совершенных операций, ведется текущий анализ выполняемой работы, в принципе устанавливаются признаки - правонарушений и преступлений.

Из совокупности бухгалтерской документации складывается бухгалтерский учет. В соответствии с [Инструкцией утвержденной Минфином КР от 19 августа 2002 г. №245/П](#)) «О бухгалтерской отчетности» бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета норма называет имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством КР. Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями на основании их постановлений в соответствии с законодательством КР.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов КР. Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером

(бухгалтером) организации. Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Рассматривая такой вид уклонения от уплаты налогов, как включение в бухгалтерские документы заведомо ложных сведений о доходах или расходах, необходимо выделить несколько условий, только при соблюдении которых возможно привлечение виновного лица (лиц) к уголовной ответственности.

1. Организация, в бухгалтерскую отчетность которой привлекаемое к ответственности лицо включило, заведомо искаженные данные, должна являться налогоплательщиком, т.е. быть зарегистрированной соответствующими государственными и налоговыми органами.

2. Данная организация - налогоплательщик должна вести бухгалтерский учет (если его организация не ведет, то непонятно, куда будут включаться заведомо искаженные данные).

3. Для наличия оконченного состава преступления данный налогоплательщик должен представить бухгалтерскую отчетность, содержащую, заведомо искаженные данные в налоговый орган.

По признаку уголовной наказуемости криминальное уклонение от уплаты налогов от иного противоправного (административно-наказуемого) уклонения от уплаты налогообложения. Основанием криминализации различных форм, уклонения от уплаты налогов, является более высокая степень общественной опасности по сравнению со сходными административными нарушениями, выражающаяся в первую очередь в размере, причиненного бюджету реального ущерба, кроме того - в форме вины (умысел), а также в некоторых случаях - в злостности т.е., повторяемости⁹⁷ - посягательства.

От иных преступлений, в том числе от других налоговых, уклонение от

⁹⁷ Милоков С.В. О нетрадиционном подходе к оценке рецидива преступлений// Актуальные проблемы борьбы с рецидивной преступностью. 1989. – С. 108-110.

уплаты налогов отличается по непосредственному объекту, которым являются финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета за счет поступления налоговых платежей от налогоплательщиков - юридических и физических лиц.

Субъективная сторона уклонения от уплаты налогов характеризуется только умышленной формой вины. Согласно исследованиям, в большинстве случаев уклонение от уплаты налогов совершается по корыстным мотивам.

Субъектами уклонения от уплаты налогов являются - физически вменяемые, достигшие 16-летнего возраста лица: граждане-налогоплательщики, руководители организаций-налогоплательщиков. Каждой из форм уклонения от уплаты налогов присущи свои особенности, отличающие один состав уклонения от другого. Поэтому точное установление юридических признаков каждой формы уклонения по **признакам и элементам состава преступления** - является неременным условием правильной квалификации преступления.

2.2. Анализ признаков составов налоговых преступлений

Уклонение гражданина от уплаты налога (ст. 211 Уголовного кодекса КР предусматривает уголовную ответственность за уклонение гражданина от уплаты налога путем непредставления декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах в крупном размере.

Непосредственным объектом уклонения гражданина от уплаты налогов выступают финансовые отношения в сфере полного и своевременного формирования доходной части бюджета и государственных внебюджетных фондов за счет поступления налоговых платежей и страховых взносов от граждан-налогоплательщиков и других физических лиц.

Некоторые авторы считают, что предмет рассматриваемого преступления является индивидуальная налоговая декларация, которая представляет собой официальный, выданный налоговыми органами документ установленной формы, заполняемый налогоплательщиком и способный при помощи письменных знаков служить подлинным доказательством величины его доходов и расходов в целях определения размера налогообложения⁹⁸.

Мы же считаем, что предмет рассматриваемого преступления - объект налогообложения, принадлежащий физическому лицу, с существованием которого закон связывает появление у гражданина обязанности представлять декларацию о доходах и уплачивать налоги и они находят отражение в налоговой декларации.

Действительно, непредставление или изменение вида либо содержания налоговой декларации выступают способами уклонения гражданина от

⁹⁸ Налоговая декларация – это письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источника дохода, налоговых льгот и исчисленной сумме налога.

уплаты налогов. При совершении указанного преступления налоговая декларация является орудием совершения преступления, средством для введения в заблуждение налоговых органов относительно наличия и размеров объекта налогообложения, который и является предметом преступления.

Перечень случаев, когда подача декларации является обязательной, установлен налоговым законодательством. В частности, появление у гражданина обязанности представлять декларацию о доходах и уплачивать налоги связывается: а) с наличием у него доходов, получаемых не по месту основной работы (службы, учебы). При этом объектами налогообложения являются любые доходы, в том числе от предпринимательской деятельности, получаемые физическими лицами одновременно с доходами по основному месту работы (службы, учебы) от других предприятий, учреждений, организаций или физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей; б) с наличием доходов от предпринимательской деятельности и других доходов. В этом случае в соответствии с законодательством налогообложению подлежат доходы физических лиц, получаемые в течение календарного года от предприятий, учреждений, организаций и физических лиц, зарегистрированных в качестве предпринимателей, в связи с осуществлением ими любых видов предпринимательской деятельности, при этом законодательство устанавливает, что от представления декларации освобождаются лица, которые в течение года имели доходы только по месту основной работы (службы, учебы), а также те, облагаемый совокупный доход которых за отчетный год не превышает сумму дохода, исчисление налога с которого производится по минимальной ставке.

В рассматриваемой норме альтернативно описаны три самостоятельных вида преступных посягательств: 1) непредставление декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной; 2) включение в

декларацию заведомо искаженных данных, о доходах или расходах; 3) уклонение от уплаты налогов иным способом.

Изучение следственно-судебной практики показывает, что в большинстве случаев встречаются два первых вида налоговых преступлений, совершаемых физическими лицами.

Под непредставлением декларации о доходах следует понимать неисполнение лицом без уважительных причин обязанности по представлению налоговой декларации в установленный срок⁹⁹.

В уголовно-правовом порядке наказуемо непредставление в итоговой декларации о фактически полученных доходах и произведенных расходах за отчетный период (год), либо декларации, которая подается в случае прекращения источника дохода. При этом следует иметь ввиду, что по своей конструкции состав преступления, предусмотренный ст. 211 [Уголовного кодекса](#) КР, является материальным, поэтому квалифицировать непредставление декларации о доходах как оконченное преступление, можно только в момент причинения государственному бюджету реального [крупного](#) ущерба (неуплаты налога), т.е., по истечении установленных законодательством сроков уплаты налогов, [если сумма ущерба составляет свыше 1000 \(р.п.\)](#).

В случае совершения лицом требуемых законом действий (подача декларации и уплата налога) с нарушением сроков представления декларации ответственность [в связи с этим](#), должна наступать не уголовная, а административная - за несвоевременную подачу.

Под включением в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах следует понимать умышленное указание в декларации любых, не соответствующих действительности сведений о размерах доходов и расходов т.о., [а](#) искажение налоговой декларации возможно в следующих

⁹⁹ Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации./Отв. Ред. А.В. Наумов, -М., Юристъ, 1999. -С.501-502.

формах: а) занижение в декларации данных о доходах, которое совершается путем приуменьшения истинных показателей для того, чтобы избежать уплаты части налога; б) завышение в декларации в декларации данных о расходах, осуществляемое путем преувеличения сведений, о фактических материальных затратах, суммах средств, которые не включаются в облагаемый налогом доход¹⁰⁰ и т.д.

Рассматриваемое преступление в форме включения в декларацию заведомо искаженных данных будет окончено не в момент представления таковой в налоговый орган, а только тогда, когда указанное деяние повлекло наступление общественно-опасных последствий, для государственного бюджета в виде имущественного ущерба (недополучение **должной суммы** - налогов).

Налоговыми органами по истечении года налог исчисляется по совокупному годовому доходу, полученному от всех источников, включая доходы за любую выполненную работу на предприятиях, в учреждениях, организациях и у иных работодателей. Окончательный расчет налога производится на основании: а) деклараций частных предпринимателей о предполагаемых и фактически полученных им в течение года доходах; б) материалов обследований деятельности частных предпринимателей, производимых налоговыми органами; в) сведений, полученных от предприятий, учреждений, организаций и частных предпринимателей о выплаченных плательщиком налогах т.о., хотя законодательство и установило авансовый способ уплаты налоговых отчислений, но окончательно налог рассчитывается налоговыми органами по истечении отчетного года на основании деклараций, подаваемых физическими лицами, и других данных, имеющихся у них. Из этого следует, что уклонение от уплаты налога гражданином будет считаться окончанным преступлением в момент неуплаты налога с совокупного дохода, полученного в календарном

¹⁰⁰ Комментарий к Уголовному кодексу КР/Под ред. К.Ш. Курманова. – Бишкек. 2003. –С. 391-395.

отчетном году. Последний срок уплаты налога с совокупного дохода, полученного в календарном году, можно было бы связать с датой представления итоговой декларации о доходах, т.е. первого апреля года, следующего за - отчетным. Однако в соответствии с законом физические лица вправе в месячный срок после подачи в налоговый орган декларации о доходе уточнить данные, заявленные ими в этой декларации (и соответственно пересчитать налог). В связи с этим гражданина можно привлекать к уголовной ответственности за уклонение от уплаты налога, совершенное путем включения в декларацию заведомо искаженных сведений о доходах или расходах, лишь после первого мая года, следующего - за отчетным.

Как всякое преступление с корыстным мотивом, уклонение от уплаты налога совершается с прямым умыслом, т.е. виновный не желает платить государству причитающуюся сумму налога, а желает распорядиться ею по своему усмотрению. Однако, при пассивном уклонении не исключается наличие косвенного умысла, когда у виновного отсутствует корыстная мотивация и он не принимает мер к составлению и подаче в налоговые органы декларации о доходах, сознавая при этом противоправность своего поведения и безразлично относясь к факту недополучения государством соответствующей налоговой суммы. При этом мотив и цель не являются обязательными признаками данного преступления. Однако их установление имеет значение, для правильного **квалификации** вопроса - о вине, общественной опасности совершенного деяния, характеристике личности субъекта преступления и решения вопроса о назначении вида и размера наказания. Принимая во внимание общепризнанный факт, неоправданной сложности в системе налогообложения, следует отметить, что добросовестное заблуждение налогоплательщика относительно определения размера налогооблагаемой части дохода не влечет уголовной ответственности. Когда налогоплательщик ошибочно рассматривает те или

иные расходы, в качестве связанных с извлечением доходов и указывает их в декларации, то, несмотря на фактическое искажение (увеличение) расходов, **лицо** - уголовной ответственности не подлежит, ибо умысла на уклонение от уплаты налога путем обмана налоговых органов относительно размера расходов **лицо** не имело, а добросовестно заблуждался (**лась**).

Предмет данного преступления является - объект налогообложения, т.е. те обстоятельства, которые в силу требований закона или иного нормативного акта порождают обязанность налогоплательщика заплатить налог. При этом некоторые объекты налогообложения (например, прибыль) могут не составлять нечто цельное и неделимое, а напротив, представлять собой сумму составляющих частей, образующихся за определенное время (налогооблагаемый период).

Объектами налогообложения могут быть доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности налогоплательщиков, операции с ценными бумагами, пользование природными ресурсами, имущество юридических и физических лиц, передача имущества, добавленная стоимость продукции, работ и услуг и другие объекты, установленные законодательными актами. Перечень объектов налогообложения, а также размеры налоговых ставок могут изменяться в соответствии с законодательством КР.

В Кыргызстане основное налоговое бремя пока - ложиться на юридические лица. Этот фактор мы считаем одним из важнейших недостатков, налоговой системы Кыргызстана. По нашему мнению центр тяжести должен быть перенесен на подоходный налог с физических лиц, но следует сказать о самом налоге с населения, который имеет большой ряд недостатков.

Одним из таких недостатков является непрогрессивность налогов. Большинство население облагается по минимальной ставке - следствием этого служит сокращение налогов высокообеспеченной части населения.

Необходимо предотвратить утечку капитала по этим каналам, подходя дифференцированно. Наша система налогообложения населения слишком громоздка и требует упрощения, посредством отмены множества льгот и скидок. В настоящее время в Кыргызстане образуется множество новых видов получения доходов населения, а налоговое законодательство не отразило все их виды. Поэтому надо в первую очередь, реформировать налоговое законодательство (что сейчас без конца и пытаются делать органы государственной власти). Без налогового законодательства невозможно нормальное функционирование экономики страны, только когда мы решим проблему с законом, о взимании налогов с населения, мы решим все остальные проблемы данного сектора экономики.

Вернемся к вопросу субъекта уклонения от уплаты налогов с организаций являются лица, в чьи обязанности входит ведение учета получаемых доходов (прибыли) иных объектов налогообложения, составление отчетных документов финансово-хозяйственной деятельности и налоговых документов, их подписание и направление в налоговые органы. Таковыми являются руководители или владельцы (совладельцы) предприятий¹⁰¹, главные бухгалтеры, иные лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета и представление отчетности, наделенные правом подписи финансово-банковских и отчетных документов.

Действительно, согласно закону «О бухгалтерском учете» «ответственность за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций». Главный бухгалтер, - гласит Закон, - несет ответственность за правильное ведение бухгалтерского учета, контролирует точное отражение в бухгалтерском учете всех хозяйственных операций, составление и своевременное представление отчетности. Отчетность, для налоговых органов,

¹⁰¹ Необходимо оговориться, что владелец предприятия может нести уголовную ответственность лишь в том случае, если он исполнял на предприятии обязанности руководителя или главного бухгалтера.

подписывается руководителем предприятия и главным бухгалтером. Главный бухгалтер подчиняясь руководителю организации, несет ответственность за формирование учетной политики, т.е. ведения бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной отчетности, обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству КР, контроль за движением имущества и выполнением обязательств и требования по оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательные, для всех работников организации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными негодными к исполнению. В случае разногласий между руководителем организации, и гл. бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций, решения по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет в этом случае всю полноту ответственности за последствия осуществления, операций. Если главный бухгалтер организации, принял к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину, и письменно не сообщил о них руководителю организации, то он разделяет с руководителем, всю ответственность за незаконность совершенных операций - как соисполнитель. Форма вины бухгалтера в прямом умысле. При этом мотивация может быть различна - продвижение по службе, ложно понятые интересы предприятия, корысть.

Другие лица, помимо руководителя, главного бухгалтера или лиц, выполняющих их функции, каким-либо образом содействующие уклонению от уплаты налогов, исполнителями преступления быть не могут и должны привлекаться к уголовной ответственности как иные соучастники преступления. В качестве пособников в совершении преступления,

предусмотренного ст. 213 [Уголовного кодекса](#) КР, могут выступать и иные работники этой же организации к примеру, мастер или прораб, включившие по указанию руководителей лиц в табель, для начисления зарплаты по основной деятельности за фактически не выполненную работу, или начальник цеха, составивший акт о фиктивном списании сырья, материалов, продукции в брак, для их последующей реализации за наличный расчет, без отражения в документах учета, иные лица (экспедиторы, продавцы, кассиры и т.п.), ответственные за своевременное и добросовестное составление документов, передачу их в установленные сроки, для отражения в бухгалтерском учете сведений. Однако необходимо, чтобы они находились в сговоре с исполнителями преступления, осознавали, что своими действиями они способствуют достижению общей цели - совершению преступления, и имели хотя бы общее представление о размерах уклонения от налогообложения, которому они способствуют. В противном случае привлекать таких лиц, можно только за фактически [содеянным](#), если оно образует состав преступления. Лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 213 [Уголовного кодекса](#) КР, или руководившие этим преступлением, либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации - налогоплательщика или иных служащих этой организации, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями и т.п., несут ответственность как организаторы, подстрекатели или пособники.

Уголовная ответственность по ст. 213 [Уголовного кодекса](#) КР наступает лишь в случае уклонения от уплаты налогов в крупных размерах, понятие которых раскрывается в примечании к этой статье, согласно которому крупный размер определяется, если сумма неуплаченного налога превышает в двести раз минимальную месячную заработную плату т.о., размеры «уклонения» в абсолютном выражении зависят от действующих ставок налога на скрываемые объекты налогообложения и величины минимального

размера оплаты труда. Ставки налога по конкретным видам налогообложения различны. Для целей квалификации важным является лишь то, что ту или иную ставку налога можно применять только для того вида объекта налогообложения, для которого она установлена. Изучение уголовных дел о налоговых преступлениях свидетельствует, что это простое правило далеко не всегда соблюдается. Органы следствия, сталкиваясь с проблемой установления размера прибыли, часто идут по пути наименьшего сопротивления, применяя ставку налога на прибыль либо ко всей выручке, либо к стоимости товара.

Квалифицированным видом уклонения от уплаты налогов с организаций является совершение этого деяния неоднократно¹⁰². Теоретически неоднократное уклонение от уплаты налогов с организации надлежит квалифицировать действия виновного, совершившего деяние два раза и более, независимо от того, был ли он осужден за ранее совершенное, являлся исполнителем или соучастником преступления и было ли ранее совершенное деяние оконченным преступлением, или покушением на преступление. Уклонение от уплаты налогов с организаций не может квалифицироваться как совершенное неоднократно, если судимость за ранее совершенное преступление была погашена или снята, а также если за ранее совершенное преступление лицо было в установленном порядке освобождено от уголовной ответственности.

В заключение хотелось бы отметить, что хотя новые нормы, предусматривающие ответственность за уклонение от уплаты налогов (ст.ст. 211, 212, 213 [Уголовного кодекса КР](#)), внесли определенную ясность во многие вопросы, которые заводили в тупик, как сотрудников правоохранительных органов, так и научных работников, однако по ряду позиций Уголовный кодекс КР, как нам кажется, требует доработки.

¹⁰² Ст. 14 [Уголовного кодекса КР](#) (исключена Законом КР от 25 июня 2007 года № 91).

2.3. Соотношение налоговых преступлений с иными экономическими преступлениями

Опасность налоговых преступлений заключается не только в материальном ущербе, который они наносят экономике страны, но в сращивании их с другими видами экономических преступлений, а также с общеуголовной преступностью. Являясь по своей сути преступлениями в сфере экономической деятельности, налоговые преступления довольно часто соприкасаются с иными преступлениями в данной области, а также с должностными преступлениями. Как показывает практика, а также изученные уголовные дела, наиболее распространенными «сопутствующими» налоговым преступлениям составами являются: - незаконное предпринимательство.

Специалисты налоговой полиции отмечают, что при работе по выявлению, пресечению и расследованию налоговых преступлений чаще всего им приходится сталкиваться именно с **составом преступления, т.е.,** при незаконном предпринимательстве: незаконная банковская деятельность, т.е. осуществление банковской деятельности (банковских операций) без регистрации или без специального разрешения (лицензии) в случаях, когда такое разрешение (лицензия) обязательно, или с нарушением условий лицензирования, если это деяние причинило крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо сопряжено с извлечением дохода в крупном размере; лжепредпринимательство.

Под лжепредпринимательством понимается создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, имеющее целью получение кредитов, освобождение от налогов, извлечение иной имущественной выгоды или прикрытие запрещенной деятельности, причинившее крупный ущерб гражданам, организации или государству.

Как видно, общественные отношения, возникающие по поводу уплаты налогов, являются в данном случае одним из дополнительных объектов преступления, так как под лжепредпринимательством понимается создание такой организации, которая в силу своего статуса освобождалась бы от налогов. В этом плане следует отметить малые предприятия, которым предоставляются налоговые льготы.

Невозвращение из-за границы средств в иностранной валюте, т.е. невозвращение в крупном размере из-за границы руководителем организации средств в иностранной валюте, подлежащих в соответствии с законодательством КР обязательному перечислению на счета в уполномоченный банк КР. Данная уголовно-правовая норма направлена на обеспечение соблюдения установленного законодательством КР порядка обращения с валютными ценностями, приносящего доход государству от валютных средств, хранящихся в уполномоченных банках. При посягательстве на названный объект причиняется ущерб в виде упущенной выгоды формированию доходной части бюджета, составным элементом которой являются отчисления от валютных сделок. Довольно часто при расследовании налоговых преступлений приходится сталкиваться и с преступлениями против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления, а именно со статьями 312, 314 [Уголовного кодекса](#) КР - получение взятки и дача взятки.

Весьма интересным является вопрос квалификации указанных выше экономических преступлений так или иначе связанных с формированием бюджетов. Анализируя в своей работе вопрос квалификации преступных деяний, которые могут охватываться одновременно несколькими статьями [Уголовного кодекса](#), М.Ю. Ботвинкин отмечает, что данная проблема должна решаться с точки зрения конкуренции уголовно-правовых норм, которая бывает трех видов: а) конкуренция общей и специальной норм; б)

конкуренция специальных норм; в) конкуренция части и целого¹⁰³.

В первом случае, согласно правилам конкуренции, применению подлежит специальная норма. При конкуренции специальных уголовно-правовых норм приоритет должен отдаваться норме, предусматривающей более мягкую уголовную ответственность. При конкуренции части и целого должна применяться та норма, которая наиболее полно охватывает все фактические признаки совершенного деяния.

Все описанные случаи конкуренции статьи «уклонение от уплаты налогов с организаций» с другими статьями, предусматривающими ответственность за экономические преступления, следует отнести, с точки зрения М.Ю. Ботвинкина, к третьему виду конкуренции и при квалификации преступления определять наибольшее соответствие фактических обстоятельств деяния признакам состава преступления к примеру, если лицо создало организацию, получило кредиты, посредством определенных финансовых операций обналичило денежные средства и после этого скрылось, при этом, не заплатив налог за проведенные операции по обналичиванию денежных средств, то в этом случае правильнее будет говорить о лжепредпринимательстве, а не об уклонении от уплаты налогов, т.к., указанные действия лица, более соответствуют объективным и субъективным признакам состава, предусмотренного статьей «лжепредпринимательство». В то же время, как показал устный опрос сотрудников следственных и оперативных подразделений органов налоговой полиции и внутренних дел, как правило, идут по пути квалификации совершенного деяния по тем статьям [Уголовного кодекса](#), по которым у сотрудника есть больше оперативного и иного материала и по которым вину подозреваемого будет проще. В то же время, например сотрудники ОБЭП отметили, что довольно часто в процессе расследования

¹⁰³ Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени к.ю.н. Московский юридический институт МВД РФ. –М.,1996.

экономических преступлений им приходится сталкиваться с признаками уклонения от уплаты налогов, однако материалы в органы налоговой полиции они не передают, ссылаясь на многообъемность данной процедуры и высокую занятость. Данный факт лишний раз подтверждает высокий уровень латентности налоговых преступлений и не может служить оправданием для игнорирования фактов совершенных преступлений. Связь с организованной преступностью и коррупцией.

В процессе решения основных задач по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений, органам финансовой полиции постоянно приходится сталкиваться с проявлениями коррупции со стороны представителей органов государственной власти различного уровня.

Анализ многолетней деятельности финансовой полиции позволяет сделать вывод о том, что в настоящее время коррупция¹⁰⁴ в сочетании с организованной преступностью является одним из существенных факторов, дестабилизирующих налоговую систему, а соответственно и приводящий к росту количества налоговых преступлений. Усиление влияния преступных группировок в сфере экономики, постепенное превращение их в легальных субъектов финансово-хозяйственной деятельности во многом происходит благодаря протекции и покровительству со стороны коррумпированных чиновников.

Практически по всей республике широкое распространение получила схема: → государственный служащий → руководство крупного государственного или иного предприятия → создаваемые вокруг этого предприятия фирмы, обеспечивающие движение денежных средств по разным направлениям → преступная группировка, → контролирующая деятельность этих звеньев. При этом, парадоксально деятельность

¹⁰⁴ Как бороться с коррупцией. Общественное объединение «Кыргызские парламентарии против коррупции». ОБСЕ. Изд. Турар, 2006. –С. 147-165.

государственных предприятий нерентабельна, убыточна, парализована неплатежами, в то время как созданные вокруг них фирмы, под протекцией коррумпированных чиновников, работают в режиме наибольшего благоприятствования, получают налоговые льготы, первоочередные кредиты и бюджетные инвестиции, заключают наиболее выгодные сделки, не имеют проблем, с регистрацией и лицензированием.

Распространенной формой коррумпированных проявлений в кредитно-финансовой сфере является передача бюджетных средств, в управление коммерческим банкам. Государственные средства, т.о., используются не по целевому назначению, а подчас могут быть присвоены коммерческими структурами. Полученный доход от оборота данных средств делится между заинтересованными лицами, не включаясь при этом в совокупный годовой доход. Проводимые проверки выявляют такие формы коррупции, как дача и получение взяток должностными лицами, за активное содействие в предоставлении льготного налогообложения. При этом нередко взятки носят замаскированный характер¹⁰⁵.

Нередки со стороны чиновников умышленные действия, по обеспечению предоставления льгот по налогообложению фирмам, не имеющим на это права. В этом случае чиновник знает, что фирма не имеет права, на налоговую льготу, понимает, что в результате его действия налоги не будут уплачены, в государственный бюджет в полном объеме. Государственные служащие, в этом случае должны привлекаться за уклонение от уплаты налогов, как соучастники преступления, а если при этом еще действовали из корыстной, иной личной заинтересованности, то и по соответствующим статьям [Уголовного кодекса КР](#), предусматривающим ответственность за совершение преступлений против интересов

¹⁰⁵ Лунева В.В. Преступность XX –века. Мировой криминологический анализ. – М., Норма, 1997. – С. 259-266.

государственной службы¹⁰⁶ и службы в органах местного самоуправления.

В сравнительном статистическом показателе дает размер ущерба за 1994-1997 годы в своем исследовании А. Шаршеналиев:

- должностные преступления 2545 случая или 11, 9 % - от общего количества экономических преступлений, сумма ущерба 76,841, 2 тыс. сом, что составляет 12,8 % от общей суммы ущерба;

- налоговые преступления 1399 случаев или 6,6 % - а сумма ущерба – 258, 761, 5 сома или 43,3 % от общей суммы ущерба¹⁰⁷, считая, что серьезную опасность представляют должностные преступления, наглядны преступления связанные с уклонением от уплаты налогов.

Нарушители налогового законодательства не только подрывают **экономику государства** и местные бюджеты, но фактически подрывают цивилизованный бизнес, выталкивая в «тень» законопослушных предпринимателей, которые не в силах противостоять недобросовестной конкуренции, так, начальник отдела кассовых операций АКБ «Кыргызстан» А. Мусатаева в 1996 года, злоупотребляя своим служебным положением, по подложным документам выдала 700 тыс. акцизных марок без оплаты акцизного налога и причинила ущерб государству на сумму 4, 4 млн. сом. Виновная осуждена¹⁰⁸. Транспортной прокуратурой выявлено укрытие от уплаты налоговых платежей фирмой «Озгон» за период с мая 1994 года по январь 1996 год на сумму 1 млн.113 тыс.649 сомов¹⁰⁹. Поражает, что 2 года данная фирма не оказывалась в поле зрения у налоговых служб. На 2009 год можно привести много фактов уклонения от налога, и ущерб естественно на миллиарды сом. Необходимо констатировать, что уклонение от уплаты налогов приобрело массовый характер, а значительная экономических

¹⁰⁶ Лунеев В.В. Преступность XX –века. Мировой криминологический анализ. – М., Норма, 1997. – С. 267-279.

¹⁰⁷ Шаршеналиев А. Проблемы с экономической преступностью в условиях перехода к рынку. – Бишкек, 1998, – С. 19.

¹⁰⁸ Там же – С. 20.

¹⁰⁹ Там же – С. 31.

отношений стала объектом преступных устремлений и деятельности криминальных структур.

В настоящее время отмечается целый ряд факторов, которые указывают на существующую взаимосвязь между экономической и организованной преступностью, ее влияние на налоговую систему государства. К ним следует, прежде всего, отнести:

1. Единую основу возникновения, развития и существования организованной преступности, как в области экономики, так и в общеуголовной преступности. Появление многих организованных форм общеуголовной преступности было обусловлено неблагоприятным положением в сфере экономики, а также тем, что основной целью общеуголовных проявлений организованной преступности практически всегда является извлечение экономической выгоды.

2. Легализация средств, извлеченных организованными преступными структурами в сфере общеуголовных преступлений через экономические структуры, находящиеся под их контролем.

3. Тенденцию сращивания общеуголовной преступности и преступности в сфере экономики.

4. Четкую связь и зависимость между рядом преступлений общеуголовного характера и экономическими преступлениями так, рост мошенничества, вымогательств, заказных убийств - во многом обусловлен неразберихой в экономике, массовой неуплатой налогов государству, недобросовестной конкуренцией между различными финансовыми группировками. Кроме того, организованные преступные структуры взяли под контроль, сферы преступной деятельности, которые дают наибольшую прибыль: сбыт наркотиков, проституция, автобизнес, торговля оружием. Доходы от этих видов преступлений также являются мощным источником подпитывания организованных преступных группировок, в сфере

экономики, т.к. отмываются¹¹⁰ и используются в легальных формах бизнеса.

В условиях динамично развивающейся политической обстановки организованная преступность, опираясь на глубокие экономические и социальные корни, постоянно набирает силу. Сочетая в себе особенности профессиональной уголовной преступности, теневой экономики и коррупции, она стала опасным антиобщественным явлением, все шире использующим в своих интересах государственные и социальные институты.

«Теневую экономику» можно определить как экономику, выведенную из сферы налогообложения¹¹¹. Отток капитала в «теневую экономику» некоторые авторы считают характерным признаком чрезмерного налогообложения¹¹². Такая ситуация складывается сейчас в Кыргызстане, республика теряет законопослушного налогоплательщика. Чем больше инфляция и высокие налоги уменьшают реальные, находящиеся в распоряжении индивидов доходы, тем сильнее стимулы к получению нелегального дохода в формах, которые не так-то легко обнаружить: например, в виде наличных денег, либо бартерного товарообмена. Хотя оценить размеры доходов от подпольной экономики трудно, большинство зарубежных экспертов сходится в том, что их величина составляет от 5 до 15 % от объема официального ВВП. В Кыргызстане, по данным экспертных оценок, этот показатель может составить 35-40 %. Отметим, что с 1993 года ООН и Евростат рекомендовали при определении полученного в стране валового внутреннего продукта (ВВП) учитывать теневую экономику.

Необходимо отметить, что теневая экономика напрямую связана с уклонением от уплаты налогов, осуществлением запрещенной законом деятельности (контрабанда, торговля оружием, наркотиками, проституция и

¹¹⁰ Как бороться с коррупцией. ОБСЕ, – Бишкек, изд. Турар, 2006. – С. 163-164.

¹¹¹ Шагивалиев А.К. Преступления в сфере предпринимательства. – Бишкек. 2005. –С. 30-33.

¹¹² Лопашенко Л. Экономическая преступность как угроза экономической и иной безопасности.// Уголовное право, 2000, – № 1. – С. 90-94.

т.д.), и если осуществление запрещенной законом деятельности характерно, для организованной преступности, то уклонение от уплаты налогов характерно, для большинства предпринимателей. Уходя от налога, теневик-хозяйственник не избегает иных «выплат» - взяток чиновникам и сотрудникам контролирующих и правоохранительных органов, криминалитету и т.д. Необходимо отметить, что на Западе понятие «теневой» капитал, также тесно связано с уклонением от уплаты налогов например, Уголовный кодекс ФРГ не дает четкого определения понятия «теневой» капитал, однако, как считают немецкие специалисты по финансово-налоговому законодательству, оно вытекает из ст. 73 УК ФРГ, которая регулирует все случаи лишения правонарушителей материальных выгод, полученных ими в результате совершения противоправных действий: кражи, обмана, растраты, утаивания финансовых средств и т.д. более того, по мнению немецких специалистов в области налогового законодательства, ст. 73 Уголовного кодекса позволяет, в принципе, квалифицировать, как «теневой» капитал любую извлеченную в результате противоправных действий материальную выгоду, в том числе полученную в ходе махинаций с сырьем, полуфабрикатами, готовой продукцией и пр. Особое внимание немецкие специалисты уделяют природе возникновения и способам легализации «черных» денег, возникающих в результате совершения противоправных действий в сфере налогообложения. Так, эксперт в области налогового законодательства К. Коттке считает, что с точки зрения системы налогообложения понятие «черный [нал](#)» деньги включает в себя не только материальную выгоду от противозаконных действий в финансово-экономической сфере, но и суммы, возникающие в результате неуплаты налогов с имеющегося дохода¹¹³ к примеру, предприниматель Х. обязан включить в налоговую декларацию суммарную прибыль в размере 3 млн. немецких марок. Однако он на треть занижает декларируемую сумму, т.е.,

¹¹³ К. Коттке. «Грязные деньги - что это такое?». – М., 1998. – С. 65.

указывает в декларации лишь 2 млн. марок. В результате этого Х. приобретает доход в сумме 1 млн. марок и еще 530 тыс. неуплаченного подоходного налога с утаенной суммы т.о, у Х. появляются «черный нал» деньги в сумме 1 млн. 530 тыс. марок.

Важным моментом в характеристике «черный нал» денег является фактор секретности их формирования (образования, накопления), которую они фактически утрачивают в результате «отмывания», после чего установить незаконное происхождение «черного нала» денег бывает очень сложно например, если эти суммы вложены в акции, облигации, недвижимость, коммерческие или промышленные предприятия, т.е. когда «черный нал» деньги легализованы, и они не отличаются от материальных и финансовых ресурсов, находящихся в обороте на законных основаниях. Как уже отмечалось, налоговые преступления связаны также и с проявлениями организованной преступности. Под организованной преступностью обычно понимается относительно массовая группа устойчивых и управляемых сообществ преступников, занимающихся преступлениями как промыслом и создающих систему защиты от социального контроля с использованием таких противозаконных средств, как насилие, запугивание, коррупция и крупномасштабные хищения¹¹⁴.

С точки зрения кыргызских специалистов теоретиков, организованная преступная деятельность - это совокупность преступлений, совершаемых на криминально-профессиональной основе в виде постоянного промысла в целях криминального обогащения лицами, объединившимися в устойчивые, высокоорганизованные, законспирированные, достаточно защищенные от быстрого разоблачения (с помощью коррумпированных связей), преступные формирования (группы, организации, сообщества), действующие самостоятельно или в составе еще более сложной структуры на

¹¹⁴ Из материалов доклада ООН по вопросам борьбы с организованной преступностью, Материалы ООН, 1996 г.

региональном, межрегиональном или межгосударственном уровне¹¹⁵.

Наши юристы-специалисты относят налоговые преступления к группе преступных деяний, использующихся в структуре организованной преступной деятельности, в качестве вспомогательных, побочных и нетипичных ее элементов. Отметим, что общим признаком этих преступлений является то, что они не способны приносить прямые материальные выгоды или денежные средства организованному преступному сообществу, а направлены на причинение ущерба имуществу, на создание условий, для совершения других преступлений, или сокрытия их следов, маскируя организованную преступную деятельность, направляя расследование - по ложному пути.

С подобной оценкой роли налоговых преступлений можно согласиться лишь отчасти, т.к., в данной точке зрения не до конца учтена общественная опасность налоговых преступлений в сочетании с элементами организованной преступности, ведь по оценкам экспертов, налоговые преступления являются сопутствующими при осуществлении практически всех, более или менее легальных операций, проводимых организованными преступными группировками.

Необходимо отметить также, что используемая в США судебная практика «сделок о признании вины» нередко приводит к тому, что налоговые статьи используются, для наказания не только за налоговые преступления так, действия, связанные с извлечением преступных доходов (наркобизнес, торговля оружием, проституция и ряд других) расценивается как косвенное сокрытие доходов от налогообложения, поскольку доказать обвинение в налоговом преступлении легче, чем сформировать достаточную доказательную базу, по иным более тяжким преступлениям, т.к., обвинение в налоговом преступлении строится, в основном, на финансовых и

¹¹⁵ Осмоналиев К.М. Организованная преступность в Кыргызской Республике. Результаты криминологического исследования. – Бишкек, 2003. – С.12.

бухгалтерских документах, а также на результатах проверок, а не на свидетельских показаниях и оперативных материалах, как это бывает при расследовании тяжких общеуголовных преступлений.

В последнее время в республиканских СМИ и среди специалистов встречались предложения, со ссылкой на западный опыт, о необходимости применения уголовных санкций, назначаемых за нарушение налогового законодательства, в отношении лиц, занимающихся деятельностью, связанной с извлечением незаконных, или преступных доходов от продажи оружия, наркотиков, проституции и др.

Одним из главных узлов организованной преступной деятельности в настоящее время являются коммерческие и хозяйственные структуры, имеющие возможность бесконтрольно манипулировать наличными денежными средствами, неуплачивающие соответствующие налоги государству, занимающиеся незаконными операциями с материальными ценностями. Именно такие структуры порождают появление новых ОПГ, привлекают к себе внимание вымогателей так, по одному из изученных уголовных дел в ходе следствия было выяснено, что владельцы одного из [Бишкекских ОсОО стали заниматься](#) вымогательством квалифицированно, помимо своей основной деятельности - торговли продуктами. Занимались реализацией подпольно произведенной фальсифицированной водкой, давали денежные кредиты на развитие бизнеса под большие проценты, скрывали полученные доходы от налогообложения, занимались незаконной предпринимательской деятельностью¹¹⁶.

В группах, осуществляющих преступную деятельность в сфере экономики, увеличивается возрастной уровень ее участников по сравнению с преступными организациями общеуголовного типа, [высший уровень их образования - продуманная подготовка.](#)

¹¹⁶ ?

По линии борьбы с экономическими преступлениями специфическими признаками организованной преступности являются: систематическое нарушение законодательства об антимонопольной деятельности в целях искусственного создания дефицита на потребительском рынке; любые варианты уклонения от налогообложения (занижение прибыли, к примеру, 2 ноября 2009 г. финансовой полицией Таласской области частный предприниматель Б.М. Бейшенов при заготовке фасоли и отправке в Турцию умышленно, занизил цену фасоли 28-30 сомов в бухгалтерской документации на 10-11 сом т.о., с 1.01. 2008 по ноябрь 2009 г. предприниматель отправил в Турцию 4747 тонн фасоли и скрыл на сумму 1 млн. 41,1 тыс сом. Возбуждено уголовное дело по ст. 212 УК КР и предпринимаются меры по возмещению причиненного ущерба, также незарегистрированные сделки, вступления в коррумпированные отношения (крышевания) с работниками налоговой службы, сотрудниками прокуратуры); - регулярное обналичивание крупных сумм денег; все варианты финансовых махинаций, направленных на хищение денежных средств государственных и коммерческих структур и т.д.

Основываясь на анализе практики борьбы с организованной преступностью и научных исследованиях на ближайшее будущее можно прогнозировать: дальнейшую активизацию деятельности ОПГ и находящиеся под их контролем организаций и фирм в сфере экономики, акционирования и приватизации, укрепление связей ОПГ с аналогичными формированиями за рубежом, установление новых и поддержание существующих коррумпированных связей ОПГ с органами власти и управления, высокий уровень латентности преступности в данной сфере, для нашего государства наибольшую опасность представляет организованная преступная деятельность, которая грозит потерей, для государства возможности бороться с ней, а также как угроза политической власти.

Организованная преступность в Кыргызстане должна рассматриваться

не только в качестве продукта социальных условий экономического, политического, правового, нравственного характера, но и в качестве одного из наиболее мощных факторов, влияющих на общественное развитие изнутри. Все указанные факторы подтверждают необходимость глубокого изучения связи противоправных проявлений в сфере налогообложения с иными экономическими преступлениями и проявлениями организованной преступности и коррупции.

2.4. Криминологическая характеристика налоговых преступлений и личности преступника

Твердый курс государства на рыночные преобразования, проводимые в стране экономические реформы, направленные на поощрение предпринимательской деятельности, открытие малых форм бизнеса и производства обуславливают постоянный рост количества налогоплательщиков.

В то же время, для периода реформирования экономики, постепенного доминирования рыночных отношений характерно появление неблагоприятных факторов, оказывающих воздействие на налоговую сферу. В первую очередь таких, как большой удельный вес убыточных и низкорентабельных предприятий, усложнившееся финансовое положение многих хозяйствующих субъектов, рост кредиторской и дебиторской задолженностей, кризис неплатежей. В конечном счете, все это отражается на производстве, ведет к уменьшению доходов населения, подрывает налоговую базу и сокращает поступления в бюджет. Отмечается усиление влияния криминальных группировок на экономические отношения. Все это в совокупности при несовершенстве правовой базы сформировало благоприятную среду, для совершения налоговых правонарушений и преступлений.

На сегодняшний день можно говорить о массовом уклонении юридических и физических лиц от налогообложения. Бюджет недополучает огромные деньги, что неблагоприятно отражается на жизни всего общества, угрожает экономической безопасности страны.

Несоответствие налогового законодательства реалиям повседневной жизни зачастую порождает в среде предпринимательства неуверенность, подталкивает к нахождению новых способов сокрытия доходов от налогообложения, но закон - есть закон и его необходимо исполнять, ведь,

как показывает практика, там, где есть трения с законом, появляется необходимость платить «налоги» уже совсем другим структурам, противоположным государственным. В ходе анонимного опроса предпринимателей, проведенного сотрудниками налоговой полиции, 80 % из них предпочли бы уплатить (%) своей «крыше», чем налоги государству.

Однако с отмеченной уже тенденцией массового уклонения от уплаты налогов постепенно возрастает профессионализм и результативность деятельности правоохранительных органов, в компетенции которых находится борьба с налоговыми преступлениями.

Анализ материалов деятельности налоговой полиции за три последних года позволяет сделать вывод о том, что в области нарушений налогового законодательства существует целый ряд устойчивых криминогенных зон.

В частности, в этот период повсеместно отмечалось использование банковской сферы в целях уклонения от уплаты налогов, которое нередко было сопряжено с хищениями и мошенническими действиями по завладению крупными денежными средствами, незаконным получением и использованием кредитов, неконтролируемым переливом капиталов из сферы теневой экономики в зарубежные банки. Если сгруппировать все, связанные с банковской деятельностью нарушения налогового законодательства, то их условно можно разделить на три вида: а) сокрытие (занижение) доходов или иных объектов налогообложения банков, допускаемые банковскими учреждениями; б) прямое или косвенное пособничество банков недобросовестным клиентам в совершении незаконных финансово-хозяйственных операций и сокрытии доходов (прибыли) от налогообложения; в) должностные злоупотребления руководителей банков, совершаемые из корыстных побуждений, в интересах личного обогащения (данные деяния наносят вред не только финансовым интересам бюджета (сотрудник банка модифицировал программу начисления процентов по вкладам с округлением сумм в меньшую сторону,

что не замечали самые придирчивые клиенты банках)¹¹⁷, но и самих банков).

Чрезвычайно часто нарушается налоговое законодательство и при совершении операций с валютой. Наиболее характерными нарушениями в данной сфере являются: - недоначисление валютной выручки на счета в уполномоченных банках; реализация товаров и услуг за наличную валюту без разрешения Национального банка; сокрытие курсовой разницы по дебиторской задолженности в валюте на прибыль; занижение прибыли путем неправильной разности по счетам; необложение налогом на прибыль полученных доходов от курсовой разницы валютных средств, не являющихся вкладом, в уставной фонд предприятия.

Напрямую с уклонением от уплаты налогов связан внебанковский оборот наличных средств, который наибольшее распространение получил в незарегистрированных в налоговых органах, или скрывающих свою деятельность предпринимательских структурах, действующих в сфере мелкооптового и розничного товарооборота, торгово-закупочного посредничества, «челночного» бизнеса и т.п.

В свое время распространился следующий способ уклонения от уплаты налогов. Юридическое лицо, заключает договор с «предпринимателем-индивидуалом», на счет которого и перечисляются деньги. Последний, снимает сумму со счета наличными и передает ее за определенный (%) той же фирме. Причем в бухгалтерских документах, договор отражается, как невыполненный, а денежные средства списываются в убытки.

Это распространенный и типичный уход от налогообложения при помощи обналичивания денежных средств. Деньги в тех же целях могут перечисляться и на личный счет гражданина.

Большие масштабы приобрело совершение налоговых преступлений в сфере внешнеэкономической деятельности. Наряду с огромным ущербом,

¹¹⁷ Шаваев А.Г. Безопасность корпораций. Криминологические, уголовно-правовые и организационные проблемы. –М., Банковский деловой центр, 1998. – С. 84-86.

наносимым от непоступления в бюджет, таможенных платежей и различных видов налогов, в ходе внешнеэкономических операций, государство несет значительные потери, от перемещения валютной выручки за рубеж в нарушение установленного порядка, без разрешения Национального банка Кыргызстана. Кроме того, значительное количество преступлений и правонарушений в сфере внешнеэкономической деятельности связано с использованием оффшорных компаний и фирм, созданных с участием кыргызских предпринимателей за границей. В связи с этим, не вызывает никаких сомнений необходимость ужесточения контроля, за поступлением валютной выручки от экспорта в Кыргызстан и обоснованностью авансовых платежей от импорта. В ходе осуществления внешнеэкономической деятельности совершаются и грубейшие налоговые злоупотребления, связанные со стратегическим сырьем и ценными материалами¹¹⁸.

Новым лидером по количеству налоговых правонарушений и преступлений стала сфера производства, розлива и реализации вино-водочной продукции. До сих пор производство и сбыт алкогольной продукции остаются одной из наиболее криминальных зон. В этой сфере бизнеса, массовым явлением стали заключение фиктивных договоров о поставке ликеро-водочных изделий на экспорт, сокрытие выручки, в том числе в валюте, от налогообложения, использование фальшивых векселей и т.д. Исследование показывает, что применительно к налоговым злоупотреблениям¹¹⁹, к числу сфер хозяйственной деятельности с достаточно высокой криминогенностью следует отнести и сферу строительства и реализации квартир по баснословным ценам за квадратный метр. Основными правонарушениями здесь выступают: невключение в состав совокупного дохода работников предприятий, для начисления подоходного дохода сумм материальных благ (квартир), передаваемых

¹¹⁸ Ларьков А. Коррупция (состояние и организация противодействия) в кн. Экономическая преступность и коррупция. СПб –М., 2003. –С. 14-30.

¹¹⁹ Кудрявцев В.Н. Закон, поступок, ответственность. –М., 1986. – С.342.

предприятиям по себестоимости; неправомерное использование статуса малого предприятия, с целью получения налоговых льгот; неучет квартир, являющихся собственностью предприятия, на баланс при наличии регистрационных удостоверений госрегистра о переходе квартир, в собственность данного предприятия; умышленное искажение (уничтожение) первичных документов с целью завышения цены на приобретения или стоимости, [при купле-продаже](#) квартир.

В ходе проверок предприятий, занимающихся производством строительных материалов и конструкций, органы налоговой и финансовой полиции, выявляют чаще всего следующие нарушения налогового законодательства: 1) отсутствие у юридического лица, лицензии на производство строительных материалов, изделий и конструкций (СМИК); 2) осуществление организациями не указанных в лицензии видов строительной деятельности; 3) реализация строительных материалов физическими лицами, по ценам значительно ниже рыночных (например, реализация стройматериалов своим работникам); 4) сокрытие объектов налогообложения путем реализации в порядке взаиморасчетов (бартер); 5) занижение выручки за СМИК, отгруженные, но не оплаченные, что приводит к занижению прибыли; 6) завышение стоимости сырья, материалов, списанных на производство СМИК; 7) неправомерное использование льготы по налогу на прибыль, предусмотренной для предприятия по производству строительных материалов с малой численностью работников и др.

Следует отметить, что налоговой преступности свойственна высокая системность - тенденции налоговых преступлений взаимосвязаны, а часто и взаимообусловлены изменениями других экономических посягательств (например, уклонение от уплаты налогов часто связано с дачей и получением взяток, контрабандой, преступлениями в сфере таможенного регулирования). [В этом вопросе интересны показатели С.Ш. Цагикяна: по](#)

данным советского периода, среди взятополучателей лица в возрасте от 30-40 лет составляли 38%. От 40-50 лет-39 %, свыше 50 лет-23 %, т.е. 62 % этих лиц совершали преступления после достижения 40 -летнего возраста. В последствии за период 1992-2003 гг. возрастные показатели среди взятополучателей снизились: в возрастной категории 30-40 лет - до 32 %, в возрастной категории 40-50 - до 31 %, а в возрасте свыше 50 лет увеличились на 3 %. В то же время, появилась новая возрастная группа до 30 лет составляющая 11 %. Указанное говорит о том, что объективно развивается тенденция к снижению возрастного «ценза», для занятия тех или иных должностей. Так, средний возраст взятополучателей за сравниваемые периоды с 43 лет снизился до 38 лет, а взятодателей - с 42 до 39 лет. Здесь взаимодействуют два фактора фактически нивелирующие возрастные различия. С одной стороны, все более заметно просматривается общая тенденция к снижению возрастного ценза для занятия тех или иных должностей; с другой стороны среди взятодателей равномерно представлены все возрастные группы: это и лица, достигшие пика социальной активности, и лица более молодой возраста, сами вступающие в контакт с взятополучателями¹²⁰.

Кроме того, в криминологическом плане налоговое правонарушение тесно связана с преступностью, по мнению Б. Калаганова показатели - социально-бюджетной сфере: как здравоохранение, образование, культура - доля женщин правонарушителей составляет – 50 %; 66,9 % нарушение правил бухучета; женщины в возрасте от 21 до 49 лет¹²¹, уклонение от уплаты налогов приобретает в городах организованный и координирующий характер.

¹²⁰ Цагикян С.Ш. Социально-демографическая характеристика личности коррупционеров.//Бизнес в законе -№ 1, 2005. –С.108.

¹²¹ Социально-бюджетная сфера: как здравоохранение, образование, культура доля женщин составляет – 50 %; 66,9 % нарушение правил бухучета; лица в возрасте от 21 до 49 лет. (см. Калаганов Б. Проблемы предупреждения нарушений правил бухгалтерского учета. Автореферат дисс... к.ю.н., – Бишкек 2004. – С.18-19.)

В настоящее время продолжается интенсивный процесс сращивания группировок, действовавших ранее в сфере «теневой» экономики, с преступными формированиями традиционной уголовной направленности. Наметилась устойчивая тенденция отмывания «грязных» денежных средств на легально действующих предприятиях, контролируемых преступной средой. Постоянной сферой основных интересов криминальных структур является наиболее прибыльный бизнес, связанный с быстрым оборотом капитала, обращением наличных денежных средств (банки, торговая закупочная деятельность, производство и реализация винно-водочной продукции, автомобили и автосервис, сферы с ослабленным налоговым контролем - игровой и шоу-бизнес, туризм, экспортно-импортные операции и др.).

Процесс формирования рынка имеет побочные негативные последствия, выражающиеся в появлении неизвестных ранее форм общественно-опасных деяний, в том числе и в сфере налогообложения, которые не в меньшей степени, нежели зарегистрированные преступления, влияют на дестабилизацию экономики так, по данным выборочных исследований, до одной трети всех предпринимателей регистрируют свою деятельность не в полном объеме, оставляя себе определенное пространство, для занятия незаконной предпринимательской деятельностью.

Немалый вред, как свидетельствуют материалы правоохранительных органов, причиняется общественным интересам практикой регистрации различных юридических лиц по одному и тому же адресу, или наоборот часто меняют свой адрес. Это значительно усложняет работу региональных налоговых инспекций и позволяет фирмам безнаказанно уклоняться от уплаты налогов.

Специалисты налоговой полиции отмечают, что значительную сложность представляет собой сам процесс доказывания и восстановления всей картины налоговых преступлений. Основная проблема - это

доказывание умысла в совершении налогового преступления, т.к. подавляющее большинство обвиняемых ссылаются на технические ошибки, незнание законов, инструкций и иных нормативных актов. Большинство уголовных дел, находящихся в производстве следователей органов налоговой полиции, представляет повышенную сложность, для следствия в силу многоэтапности, объемности, неочевидности, завуалированности преступлений, больших сумм сокрытия объектов налогообложения, стремления обвиняемых различными способами, повлиять на исход дела, уклонения виновных от явки в следственные органы и иных причин, и как следствие - рост количества прекращенных уголовных дел.

Отметим, что одной из характеристик преступности является латентность, которая бывает особенно высокой при наличии развитой организованной и иной преступности в сфере экономической деятельности, в том числе налоговой. К важным характеристикам последней относится создание преступником специальной защиты себя от обнаружения и разоблачения, привлечения виновных к установленной законом ответственности, особенно тщательная маскировка преступлений, максимальное придание им видимой легальной деятельности.

Высокая латентность налоговой преступности отчасти объясняется еще и следующими моментами: 1) не все физические и юридические лица, обязанные уплачивать налоги должным образом, зарегистрированы (как предприниматели, налогоплательщики, плательщики страховых взносов и т.д.); 2) чрезвычайно низкой нацеленностью граждан и юридических лиц на уплату налогов; 3) хорошо продуманная, тщательно планируемая и организуемая экономическая преступность гораздо сложнее и реже выявляется, чем общеуголовная неорганизованная преступность, особенно связанная с пьянством и бытовыми проблемами т.о., экономическая и в частности налоговая преступность, по данным органов финансовой полиции, отражается в статистике только в небольшом количестве, по

которому нельзя судить о ее фактических тенденциях.

Латентная часть преступности, помимо скрываемых, включает в себя и скрытые преступления. Скрытая часть преступности образуется за счет преступлений и их разных совокупностей, которые совершены, но о которых не стало известно правоохранительным органам и суду. Например, когда работники бухгалтерии не сообщают в налоговые, и правоохранительные органы о совершенных на предприятии налоговых правонарушениях и преступлениях или когда налоговые инспекторы не передают в органы налоговой полиции материалы, содержащие признаки составов налоговых преступлений.

Важным моментом здесь является еще и то, что, учитывая сегодняшний криминальный профессионализм нарушителей налогового законодательства, для выявления и процессуального закрепления налоговых преступлений уже становится недостаточно просто документальной проверки бухгалтерских документов. Сейчас становится актуальным подробный анализ всей информации о налогоплательщике, которой могут обладать контролирующие и правоохранительные органы.

Анализируя способы совершения налоговых преступлений, отметим, что в сфере налогообложения физических лиц наибольшее распространение получило несоответствие реально получаемой отдельными категориями граждан заработной платы сумме официально установленной приказом главы организации. Как и предписывает закон, подоходный налог удерживается с официально установленной суммы (в совокупности, как правило, не превышающей суммы для налогообложения по минимальной ставке – 12 %), а основная часть денег, не находящая своего отражения в декларации, поступает к работнику из «черной кассы» предприятия, либо с использованием договоров страхования, либо на дебетовые или кредитные карточки.

Наряду с этим, как показывает практика, наиболее распространенные

способы уклонения от уплаты подоходного налога путем включения в декларацию заведомо искаженных данных, а также иным способом, можно условно объединить в следующие группы:

1. Осуществление фактически предпринимательской деятельности без постановки на учет в налоговых органах и отражения полученных доходов и произведенных расходов в итоговом документе - декларации о совокупном годовом доходе. К данной группе можно отнести: 1) занятие предпринимательской деятельностью без регистрации в налоговых органах и соответственно какого-либо установленного законодательством учета (например, посредничество, частный извоз, неотражение доходов от реализации товаров народного потребления, завезенных мелкооптовыми и оптовыми партиями из-за рубежа без регистрации в качестве предпринимателя (челноки) и др.); 2) использование одного свидетельства несколькими физическими лицами, для извлечения дохода; 3) использование поддельных либо просроченных регистрационных свидетельств на право занятия предпринимательской деятельностью соответственно с неотражением полученной прибыли в отчетных документах.

2. Представление фиктивных документов, подтверждающих несуществующие расходы при подаче декларации о совокупном годовом доходе.

3. Невключение в декларацию за отчетный период доходов, полученных: от выполнения работ, услуг, расчетных платежей, от арендной платы по использованию движимого и недвижимого имущества, принадлежащего гражданам КР, от доходов, полученных за совместительство и т.д.

4. Применение налоговых льгот без наличия подтверждающих право на льготы документов или при наличии фиктивных документов с целью уклонения от уплаты подоходного налога.

5. Соккрытие произведенных финансово-хозяйственных операций.

6. Уклонение от уплаты подоходного налога при сделках с недвижимостью и иными товарно-материальными ценностями, а также необходимо назвать некоторые характерные способы уклонения граждан, зарегистрированных в качестве предпринимателей, от уплаты налога: 1) невключение в декларацию о доходах сведений о полученных доходах от занятия предпринимательской деятельностью, например - занятие частным извозом в качестве предпринимателя без фиксации выручки за услуги с последующим завышением расходов на бензин и техобслуживание; 2) сокрытие выручки в торговле путем фальсификации, или уничтожения накладных и других документов; 3) реализация товаров предприятий из одного региона в другой, через предпринимателей без соответствующего документального оформления; 4) реализация больших партий товаров, закупаемых в разных регионах страны через подставных лиц на вещевых рынках; 5) занижение объемов реализации товаров, или суммы сделок; 6) невключение в совокупный годовой доход авансовых платежей в счет выполненных работ и услуг; 7) получение предпринимателем по безналичному перечислению на свой расчетный счет денежных средств от юридических лиц под фиктивные договоры об оказании консультационных, информационных, маркетинговых и других услуг с последующим снятием денежных средств с расчетного счета и их перераспределения с юридическим лицом под заранее оговоренный процент.

В результате проведенного анализа криминогенности обстановки в сфере подоходного налогообложения и уплаты страховых взносов в государственные внебюджетные фонды, а также нарушений налогового законодательства удалось выделить некоторые категории граждан, обязанных подавать декларации о совокупном годовом доходе, в случае осуществления ими частной практики, которые часто игнорируют эту обязанность: а) частные нотариусы; б) независимые аудиторы; в)

адвокатская деятельность; дилеры (брокеры) на рынке ценных бумаг.

Все операции на фондовом рынке могут осуществляться только через людей, имеющих право совершать операции с ценными бумагами:

1) брокеров; 2) таможенные брокеры, занимающиеся таможенным оформлением внешнеторговых грузов; 3) физические лица, состоящие с туристическими фирмами в трудовых отношениях и выезжающие за границу в качестве гидов-сопровождающих туристические группы, при этом надо отметить, что в совокупный доход этих граждан должна включаться стоимость путевки, оплаченная фирмой-работодателем; 4) лица, сдающие в аренду квартиры; 5) представители шоу-бизнеса; 6) спортсмены; 7) фотографы, работающие в шоу-бизнесе, рекламном бизнесе, рекламных агентствах (доход в день данной категории лиц может достигать 1000 долларов); 8) лица, занимающиеся репетиторством, гаданием, нетрадиционной медициной, восточными единоборствами, ремонтом, обменом квартир.

Говоря о социально-психологических причинах уклонения от уплаты налогов, следует заметить, что побудительным мотивом этой противоправной деятельности выступает, как правило, стремление к материальному обогащению. Согласно данным нашего исследования, корыстный мотив наличествовал у 75 % лиц, совершивших налоговые преступления, но вместе с тем их мотивом выступает и стремление сохранить хозяйственную активность предприятия, не выдерживающего непомерно высокого налогового бремени (20 %). Семейное положение виновных характеризуется повышенной долей разведенных, холостых мужчин и женщин. Среди преступников доля с образованием женщин – (57, 9 %), мужчин – (43,1 %), поэтому можно смело говорить о интеллектуальном уровне, и что законы лица - знают хорошо.

По степени устойчивости криминогенной мотивации лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, их можно разделить на две

распространенные группы: ситуативных (30 %) и устойчивых преступников (45 %) и случайных – (25 %).

На психическую устойчивость к преступному поведению влияют и участвовавшие проявления правового нигилизма. По мнению большинства респондентов, участвовавших в опросе, заниматься предпринимательской деятельностью в современных условиях невозможно, не нарушая законы (сокрытие доходов и иных объектов налогообложения, дача взятки и т.п.). Крайне высокий уровень латентности налоговой преступности порождает в общественном сознании сомнения относительно способности государственных институтов, и прежде всего - правоохранительных органов, обеспечить надлежащий правопорядок в сфере экономики, способствует появлению у некоторых правонарушителей уверенности, в своей безнаказанности.

Характеризуя личность уклоняющихся от уплаты налогов, следует отметить, что по своим нравственно-психологическим характеристикам эти лица в меньшей степени, чем другие категории преступников, отличаются от законопослушных граждан.

В ходе проведенного исследования установлено, что среди налоговых нарушителей мужчины составляют большинство - руководителей. Женщины-нарушительницы традиционно занимают должности, связанные с ведением бухгалтерского учета и представлением отчетности, в большей части в сговоре с руководителем, или в иной зависимости. Средний возраст злостных неплательщиков налогов составляет 38 лет.

Обращает на себя внимание то, что по данной категории уголовных дел лица, виновные в совершении преступлений, моложе 20 лет не встречаются. Лицами в возрасте от 21 года до 30 лет совершено 20 % налоговых преступлений, от 31 года до 40 лет – 36 %, от 41 до 50 лет – 36 % и старше 51 года – 9 %, то обстоятельство, что среди налоговых преступников практически нет лиц моложе 20 лет, легко объяснимо, в этом возрасте

молодые люди не имеют соответствующего образования, жизненного опыта, деловых связей, следовательно, не могут занимать где-либо руководящую должность, тем более заниматься бизнесом. Кроме того, думается, что вполне объяснимо и относительно небольшого числа лиц старшего возраста (свыше 50 лет), совершавших подобные преступления. Причина, на наш взгляд, в том, что данной категории лиц в большей степени присущи осторожность и законопослушность.

Налоговые преступники отличаются высоким образовательным уровнем: высшее и незаконченное высшее образование имеют около 60 % нарушителей, средне-техническое – 10 %, среднее и средне-специальное – 25 %, неполное среднее – 3 %.

Большинство преступлений совершается руководителями предприятий путем полного или частичного сокрытия от налогообложения прибыли, полученной от коммерческой, торгово-закупочной деятельности.

В 80 % случаев инициатива совершения налоговых преступлений исходит от руководителей, которые зачастую являются и владельцами предприятий. Нередко при совершении преступлений руководитель предприятия не ставит в известность бухгалтера, о совершенных им финансово-хозяйственных операциях, а денежную выручку, не сдавая в кассу, использует по своему усмотрению. Бухгалтерские работники действуют на основе трудового договора или по совместительству, т.е. не участвуют в распределении прибыли предприятия, а следовательно, в меньшей степени заинтересованы в сокрытии объектов налогообложения. Поэтому при совершении преступлений бухгалтеры чаще выступают в роли соучастников. Исключение составляют бухгалтерские работники, являющиеся совладельцами предприятий или членами семей, представители которых осуществляют руководство. В этих случаях бухгалтерские работники играют активную роль в совершении преступлений. По изученным уголовным делам в 8 % случаев преступления совершались

именно бухгалтерами.

Состав лиц, совершивших налоговые преступления, не ограничивается руководителями и бухгалтерами. Около 5 % от общего числа налоговых преступлений совершается гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (граждане-предприниматели – «челночный бизнес»).

Для совершения налоговых преступлений нетипично создание преступных групп. Групповые преступления составляют менее 10 % от общего числа. По указанной категории уголовных дел практически не встречаются факты создания преступных групп, состоящих из четырех и более лиц, а число преступлений, совершенных с участием трех лиц, составляет лишь 4 %. Обычно число участников совершения преступлений не превышает двух человек, ими, как правило, являются руководитель и бухгалтер.

При совершении налоговых преступлений целью, как правило, является снижение размера налогов, подлежащих уплате или полный отказ от выполнения обязательств по уплате налогов, с последующим обращением сокрытых средств, в личную или иную собственность. Мотивы носят корыстный характер, но не исключено, что могут иметь место и карьеристские устремления, «честь фирмы» и иные побуждения.

Подводя итог изложенному, отметим следующее: *распространенность преступных нарушений налогового законодательства, их высокая общественная опасность и недостаточная эффективность противодействия со стороны общества в целом и правоохранительных органов в частности, делают насущной разработку и осуществление научно-обоснованной стратегии и тактики борьбы с преступностью в сфере налогообложения, как средствами общесоциальной и криминологической профилактики, так и уголовно-правовыми средствами.*

Путем опроса работников правоохранительных органов, участвующих в

борьбе с налоговыми нарушениями, нами установлено, что многие из них не применяют (а некоторые даже не знают) большинства из существующих мер уголовно-правового воздействия на плательщиков налогов. В частности, лишь 12 % респондентов использовали в своей правоприменительной деятельности побуждение указанных лиц к добровольному отказу от продолжения преступных действий, 605 респондентов опрошенных не принимали участия в обеспечении возможности суда наиболее полно индивидуализировать вид и размер уголовного наказания лица, совершившего налоговое преступление. Эти обстоятельства позволяют сделать вывод *о неиспользовании правоохранительными органами всех возможностей уголовно-правовой борьбы с уклонением от уплаты налогов.*

Между тем в целях повышения эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов необходим взаимосвязанный и целостный процесс уголовно-правового воздействия на указанную преступность, целенаправленный характер которого будет способствовать ее стабилизации и **расширению различных комплексных мер** борьбы с рассматриваемым преступлением. Данную цель можно достигнуть лишь, используя весь спектр мер общесоциального и уголовно-правового воздействия на налоговую преступность.

ГЛАВА 3. НЕКОТОРЫЕ ВОПРОСЫ ПРЕДУПРЕЖДЕНИЯ И ОРГАНИЗАЦИИ УГОЛОВНО-ПРАВОВОЙ БОРЬБЫ С УКЛОЕНИЕМ ОТ УПЛАТЫ НАЛОГОВ

3.1. Правовые меры профилактики уклонения от уплаты налогов

Важнейшим средством в борьбе с преступлениями в сфере налогообложения является их предупреждение, которое является одной из основных задач налоговой полиции, и правоохранительных органов.

К предупредительным мерам уголовно-правового воздействия относятся пропаганда уголовного законодательства, официальное предостережение потенциальных правонарушителей, побуждение к добровольному отказу от завершения начатых преступлений, побуждение правонарушителей к деятельному раскаянию.

Изучение практики борьбы с налоговыми злоупотреблениями показывает, что подчас лица, привлекаемые за указанные деяния, ссылаются на незнание того, что их действия представляют общественную опасность и влекут административную или уголовную ответственность. Особенно низкий уровень правосознания наблюдается у граждан, занимающихся частнопредпринимательской деятельностью, без образования юридического лица. Незнание закона, безусловно, не освобождает лицо от ответственности, тем не менее полагаем, что своевременная правовая пропаганда содействовала бы воздержанию морально неустойчивых лиц от подобного поведения и способствовала бы снижению числа правонарушений.

Пропаганда уголовного законодательства, как мера правового воздействия¹²² на преступность в сфере налогообложения может

¹²² Миндагулов А.Х. Профилактика преступлений: Учебник. – Алматы: HAS, 2005. – С. 45-46.

применяться в ходе осуществления как общей¹²³, так и индивидуальной профилактики¹²⁴. Содержание данной меры заключается в информировании граждан об уровне, структуре и динамике налоговой преступности, уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов и убеждении в ее справедливости с целью побудить их к должному поведению.

Профилактическая цель пропаганды налоговых уголовно-правовых норм - удержать неустойчивых лиц от совершения преступлений в сфере налогообложения путем устрашения возможным наказанием или убеждением в нецелесообразности преступлений. Достижение такой цели предполагает доведение до сведения граждан угрозы наказанием, содержащейся в уголовном законе, устанавливающим ответственность за уклонение от уплаты налогов.

На эффективность пропаганды уголовного законодательства существенно влияет и его форма: «Правовая норма, соответствующая представлениям граждан, позитивно воспринимаемая ими через призму собственных им взглядов, действует значительно более эффективно, чем при расхождении с этими взглядами и представлениями¹²⁵. Поэтому для целей предупреждения налоговых преступлений желательно, чтобы уголовно-правовые запреты по своей форме были четкими и понятными населению. С учетом отмеченного вряд ли можно признать удачными по форме статьи уголовного закона, которые определяют содержание преступлений излишне обобщенными терминами и оценочными понятиями. Например, в диспозиции ст. 213 УК КР употребляется такой термин, как «документы», который можно толковать по-разному, причисляя к последним, как документы первичного бухгалтерского учета, так и документы бухгалтерской или даже налоговой отчетности. Представляется, что общепредупредительное воздействие такой расплывчатой нормы

¹²³ Там же –С. 43-44.

¹²⁴ Окенова Р.А., Хаустов В.В. Профилактика преступлений. – Бишкек, 2005. –С. 36-49.

¹²⁵ Кудрявцев В.Н. и др. Эффективность правовых норм. –М., 1980. – С. 79.

сомнительно.

Мы понимаем, что до конца формализовать составы комментируемых преступлений не представляется возможным в силу того, что способы уклонения от уплаты налогов отличаются большим разнообразием, постоянно модифицируются и совершенствуются. В связи с этим законодателю, не удастся полностью обойтись без оценочных признаков при создании данных норм, в то же время необходимо и в дальнейшем оттачивать законодательную технику.

В теории нет пока убедительных рекомендаций по методам оценки эффективности правовой пропаганды как общепрофилактической меры. Практика оценивает эффективность этой профилактической меры по количеству публикаций в СМИ, передач по радио и телевидению, прочитанных лекций и т.п.

Предупреждение преступности¹²⁶ представляет собой наиболее гуманный путь борьбы с преступностью, прежде всего потому, что обеспечивает выявление и устранение (нейтрализацию, блокирование) ее корней, истоков без применения насилия (государственного принуждения) в отношении людей.

Предупреждение преступности дает возможность решать задачи борьбы с нею наиболее безболезненными для общества способами, с наименьшими материальными и нравственными издержками для общества, в частности без включения на полную силу сложного механизма уголовной юстиции и без применения такой формы государственного принуждения, как уголовное наказание.

Общесоциальное предупреждение преступности реализует антикриминогенный потенциал общества в целом, всех его институтов.

Специфика переходного периода такова, что в различных сферах социальной жизни более заметны кризисы, диспропорции, другие

¹²⁶ Криминология/Под ред. А.И. Долговой –М., изд. Норма, 2008. –С. 667-670.

негативные явления, детерминирующие преступность¹²⁷.

Общесоциальное предупреждение преступности в сфере экономики - это развитие производства на основе современных технологий, продуманная структурная и инвестиционная стратегия, справедливое перераспределение собственности, укрепление национальной валюты и всей финансовой системы, совершенствование налогового законодательства, снижение инфляции и многие другие аспекты совершенствования экономических, а также тесно связанных с ними распределительных отношений.

В политической сфере - это становление и развитие новой Кыргызской государственности, упрочение демократии, укрепление всех ветвей власти, реализация политической воли противостояния социально негативным явлениям.

В социальной сфере - меры, направленные на усиление социальной ориентации преобразований: устранение резкого социального расслоения общества; поддержка малоимущих граждан; укрепление семейных устоев¹²⁸; обеспечение надлежащих условий для социализации личности, преодоление ее социального отчуждения; ограничение негативных последствий безработицы, вынужденной миграции [граждан Кыргызстана](#) и т.д.

В духовной сфере - нравственность всегда противостоит преступности, а безнравственность интенсивно продуцирует ее. Если граждане, общество в целом, государство - руководствуются идеями добра и справедливости, живут по законам нравственности, то смогут успешно противостоять криминогенному прессу - фактору имеющему глубинные [причины](#).

Предупреждение совершения налоговых преступлений должно осуществляться на различных уровнях и направлениях. На государственном уровне важно обеспечение экономической стабильности и подъема производства, роста платежеспособности хозяйствующих субъектов.

¹²⁷ Кузнецова Н.Ф. Проблемы криминологической детерминации. – М., – С. 33-44.

¹²⁸ Там же – С. 134-141.

Субъектами профилактической деятельности в широком смысле являются все государственные и общественные институты, своей деятельностью влияющие на предупреждение преступности.

Субъекты, осуществляющие деятельность по предупреждению налоговых преступлений и правонарушений, можно условно разделить на: субъекты, осуществляющие профилактику в ходе выполнения своих контрольных и правоохранительных функций; субъекты, которые непосредственно ведут индивидуальную профилактику.

Субъектами, осуществляющими профилактику преступлений в сфере налогообложения при выполнении контрольных функций являются Министерство финансов КР и Государственная налоговая служба при Правительстве КР, Государственная таможенная служба при Правительстве КР, Государственная служба надзора и регулирования финансового рынка при Правительстве КР, органы МВД КР, ГСНБ КР.

К субъектам, осуществляющим профилактику налоговых преступлений при выполнении правоохранительных функций относятся: органы налоговой службы, суд, органы внутренних дел и Государственная служба национальной безопасности, прокуратура, таможенные органы.

Предупредительную функцию выполняет налоговое законодательство, возлагающее определенные обязанности на субъектов налоговых правоотношений и устанавливающее ответственность за их нарушение.

Особое место в профилактике налоговых преступлений занимает совершенствование законодательной базы. Ожидаемые изменения, направленные на существенную либерализацию налоговой системы, связываются с принятием новых изменений в Налогового кодекс КР, систематизацией и сокращением числа налогов, снижением ставки НДС, чем быстрее будет обеспечена на несколько лет вперед неизменность налогового законодательства, тем улучшится инвестиционный климат в Кыргызстане, тем быстрее будут сформированы условия, для начала

экономического роста.

Следует принять ряд законодательных норм по усилению дисциплины налогоплательщиков и добиться совершенствования мер по повышению собираемости налогов. В частности, необходимо установить ответственность собственников и управляющих предприятиями за неуплату налогов в бюджет.

В настоящее время упор делается на такую меру ответственности, как наложение крупных финансовых штрафов. Вместе с тем практика показывает, что такие меры воздействуют, прежде всего, на законопослушного налогоплательщика, которому и так нелегко приходится в современной экономической обстановке. С другой стороны, лица, занимающиеся экономической деятельностью (криминального характера) вне налогового контроля, часто легко уходят от ответственности. К тому же при отсутствии бухгалтерских документов, что характерно для «теневиков», доказать уклонение от уплаты налогов и привлечь преступника к уголовной ответственности - трудоемкий процесс, не сравнимый с последующим наказанием.

Значительную роль в предупреждении налоговой преступности могут играть налоговые инспекции. Они должны совершенствовать консультационную деятельность, помогать налогоплательщикам в решении вопросов о размере и своевременной уплате налогов и порядке их уплаты.

Правоохранительным органом, осуществляющим борьбу с налоговой преступностью, является служба налоговой полиции. Задачами являются: выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений, обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защита их сотрудников от противоправных посягательств, при исполнении служебных обязанностей; предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах.

Сотрудникам финансовой полиции предоставлено право выносить, в

качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам предприятий и организаций, другим налогоплательщикам. Это способствует установлению деловых взаимоотношений между налогоплательщиками и органами налогового контроля, удерживает налогоплательщиков от совершения налоговых правонарушений.

Эффективность борьбы с налоговой преступностью в значительной степени зависит от взаимодействия всех государственных органов, обеспечивающих экономическую безопасность Кыргызстана.

Необходимость такого взаимодействия обусловлена рядом факторов:

1) наличием общих целей и задач по обеспечению законности в хозяйственной деятельности, а также предупреждению, выявлению и раскрытию правонарушений субъектов экономической деятельности, особенно у оперативных подразделений правоохранительных органов;

2) объективной необходимостью комплексного подхода к сбору, анализу и оценке информации о криминогенной обстановке в сфере экономики, поскольку ни один из указанных органов не обладает ею в достаточном объеме в силу ряда причин (сложность предмета оценки, скрытый характер правонарушений в сфере экономики и др.);

3) сужением сферы государственного контроля, за состоянием и результатами использования товарно-материальных ресурсов в условиях укрепления экономической независимости и самостоятельности субъектов хозяйственной деятельности;

4) реальной возможностью успешного использования в борьбе с преступностью в сфере экономики, в том числе с налоговыми преступлениями, оперативно-розыскных сил, средств и методов правоохранительных органов;

5) требованиями законов и подзаконных нормативных правовых актов о взаимодействии органов налогового контроля и [органов](#) внутренних дел.

Следует отметить, что повышение активности населения в пресечении налоговых преступлений и удержании от совершения налоговых злоупотреблений потенциальных правонарушителей как основные цели пропаганды, требуют целенаправленного поиска аудитории, для проведения разъяснительных бесед и выездных судебных заседаний, пропагандирования тех норм закона, которые устанавливают уголовную ответственность за налоговые преступления.

По нашему мнению, целесообразно наметить следующие направления повышения эффективности правовой пропаганды:

1) обеспечение надлежащей аудитории при проведении пропаганды (например, пропаганда уголовного законодательства, регламентирующего уголовную ответственность за преступления в области налогообложения в Союзах предпринимателей);

2) использование таких форм пропаганды, которые оставляют глубокий эмоциональный след (например, публикация в СМИ о фактах реализации уголовной ответственности, проведение выездных судебных заседаний);

3) укрепление связи правоохранительных органов с населением, что содействовало бы выявлению потенциальных правонарушителей, повышение уровня раскрываемости рассматриваемых преступлений (безнаказанность обесценивает правовую пропаганду и [силу закона](#)) и т.д.

В целом организация и проведение пропаганды уголовного законодательства должна включать в себя в качестве обязательных следующие элементы:

1) конкретизацию задач, запланированных или продиктованных оперативной обстановкой и пропагандистских мероприятий;

2) определение и обеспечение контактов с адресатами правовой пропаганды, как общепрофилактического мероприятия, выявление адресатов правовой пропаганды, для индивидуально-профилактического воздействия (потенциальных правонарушителей, поставленных на

профилактический учет);

3) определение содержания, форм, средств - проведения пропагандистского мероприятия с учетом его конкретных задач и адресатов правового воспитания;

4) проведение пропагандистского мероприятия и его учет;

5) периодический анализ проведенной работы по пропаганде налогового законодательства, в том числе и уголовного, оценка его эффективности и планирование такой работы на будущее.

В соответствии с законодательством, органам налоговой полиции, для выполнения возложенных на них задач предоставляется право в соответствии с их компетенцией выносить в качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам, банков, организаций, фирм и других организаций независимо от организационно-правовых форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной уплаты налогов и других обязательных платежей, предоставления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованием законодательства, а при необходимости - восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика, контролировать выполнение этих требований т.о., официальное предостережение потенциального правонарушителя следует рассматривать, как осуществляемое в установленном порядке уполномоченным на то представителем власти - предупреждение гражданина, проявившего намерение совершить преступление в сфере налогообложения, о возможной уголовной ответственности¹²⁹.

¹²⁹ Институт официального предупреждения с успехом применяется полицией ряда государств Западной Европы, примеру, для охраны публичного порядка в Италии действует закон «О мерах предупреждения в отношении лиц, представляющих угрозу для безопасности и общественной морали». В соответствии с ним некоторые категории лиц могут быть подвергнуты полицией предостережению о необходимости изменить

Необходимость и целесообразность официального предостережения обусловлены спецификой такой ситуации, для которой характерно наличие непосредственной опасности совершения лицом налогового преступления и отсутствие основания, для пресечения преступления путем привлечения его к уголовной ответственности. Не исключено, что в такой ситуации официальное предостережение окажется единственной мерой возможного предотвращения преступления в сфере налогообложения. Сознание неотвратимости уголовной ответственности на реализацию преступного намерения может удержать часть официально предупрежденных лиц от совершения налоговых преступлений.

Результаты проведенного нами опроса свидетельствуют, что 25 % сотрудников правоохранительных органов вообще не применяют официальное предостережение, как средство уголовно-правовой борьбы с уклонением от уплаты налогов и лишь 15 % считают данную меру уголовно-правового воздействия эффективным средством предупреждения налоговых преступлений. Существующую до сих пор в некоторых органах налоговой полиции практику, ограниченного применения уголовно-правовой меры борьбы с налоговой преступностью нельзя признать обоснованной. Официальное предостережение потенциальных правонарушителей ни в коем случае, не направлено на попираание прав личности, т.к. вытекает из законодательно закрепленной обязанности налоговой полиции предупреждать правонарушения и преступления.

Вместе с тем наивно надеяться, что официальное предостережение способно удержать каждого потенциального правонарушителя, от реализации преступного намерения, но любая доля успеха, придает этой

свое поведение. К ним относятся лица, занимающиеся нелегальной торговлей, контрабандой, деятельностью, противоречащей общественной морали. Сущностью предостережения, в соответствии с данным законом Италии, является элемент угрозы применения определенного наказания при условии, если лицо не изменит своего поведения. (см.: Мышляев Н. П. О некоторых аспектах совершенствования работы участковых инспекторов милиции//Вопросы совершенствования деятельности участковых инспекторов милиции: СПб № 6-М./ ГУООП МВД РФ. 1993. – С. 7.).

мере уголовно-правового воздействия на налоговую преступность, практическую целесообразность и обязывает правоохранительные органы постоянно **совершенствовать** ее эффективность - укреплять связь с населением в целях своевременного выявления потенциальных правонарушителей.

В отличие от официального предостережения, которое применяется к лицам, склонным к совершению преступления, побуждение к добровольному отказу от завершения преступных замыслов применяется к лицам, уже вступившим на преступный путь.

Побуждение правонарушителя к добровольному отказу от завершения начатых преступлений, как мера воздействия на налоговую преступность основана на норме о добровольном отказе от преступления (ст. 29 УК КР). Уголовно-правовой институт добровольного отказа от преступления может и должен быть использован правоохранительными органами в интересах общей и индивидуальной профилактики налоговых преступлений. Использование этого института в интересах общей профилактики уклонения от уплаты налогов заключается в пропаганде его правовых последствий и в строгом соблюдении закона, при правовой оценке фактов добровольного отказа от преступления.

Побуждение к добровольному отказу от налогового преступления, заключается в воздействии на психику правонарушителя с целью склонить его к прекращению начатого деяния, при наличии сознания возможности его окончания. Содержание и формы воздействия на совесть и психику правонарушителя разнообразны: убеждения, просьбы, запугивание и т.д.

Мотив добровольного отказа, для закона не имеет значения. Поэтому побуждение может выразиться не только в возбуждении у правонарушителя положительных стремлений - чувства долга, понимание противоправности и своего поведения, но и иных мотивов - осознание невыгодности уклонения от уплаты налогов, страха перед возможной ответственностью по УК КР.

Добровольность исключается в том случае, если лицу станет известно, что его преступление контролируется органами власти (например, налоговой полицией) и уголовная ответственность будет неизбежной. При таком условии побуждение перерастает в принуждение и отказ правонарушителя завершить начатое налоговое преступление становится вынужденным.

Побуждение правонарушителя к добровольному прекращению начатого преступления может быть применено при наличии следующих условий: а) оконченому налоговому преступлению предшествует так или иная стадия предварительной преступной деятельности, во время которых можно попытаться побудить правонарушителя к добровольному отказу от преступления к например, побудить лицо к добровольному отказу от уклонения от уплаты налогов с организации (осуществляемого путем сокрытия доходов от налогообложения) можно на стадии, сокрытия доходов от единичных хозяйственных операций, при проверке в документах первичного бухгалтерского учета, на стадии искажения отчетных бухгалтерских и налоговых документов (подчисток, приписок) и даже в момент представления указанных документов в налоговые органы, поскольку правило о ненаказуемости добровольно прекращенного и потому неоконченного преступления, продиктовано главным образом интересами предотвращения оконченого налогового преступления, связанного с наступлением общественно опасных последствий, для бюджета в виде неуплаты налогов, можно сказать и в отношении побуждения частного предпринимателя к отказу от преступления, предусмотренного ст. 212 УК КР, поскольку момент окончания данного деяния связан с неуплатой налога в результате непредставления или внесения заведомо искаженных данных в итоговую декларацию о доходах. Представление же фальсифицированной предварительной декларации о доходах (или непредставление ее вообще) может расцениваться, как покушение на уклонение на уклонение от уплаты

налогов;

б) наличие реальной надежды на успех побуждения правонарушителя к добровольному отказу от уклонения уплаты налогов, если особенности его личности таковы, что надежда на успех исключается (например, прошлые судимости, упорство правонарушителя и т.п.), то должен быть избран метод пресечения налогового преступления;

в) сохранение контроля работника правоохранительных органов над развитием событий и, следовательно, наличие у них возможности пресечь налоговое преступление в случае неудачи побуждения правонарушителя к добровольному отказу, т.к., вредные последствия начатого преступления в сфере налогообложения должны быть прекращены;

г) отсутствие необходимости пресечь налоговое преступление, для разоблачения или наказания правонарушителя или его соучастников к примеру, в случаях уклонения от уплаты налогов с организаций в крупных размерах, совершаемого организованной группой лиц целесообразно разоблачить виновных лиц и привлечь их к уголовной ответственности. Каждое из перечисленных условий по-своему сокращает рамки предотвращения налоговых преступлений методом побуждения к добровольному отказу лиц, их совершающих, и все же этот метод сохраняет свою актуальность, особенно в деле предотвращения налоговых преступлений небольшой тяжести.

Однако нужно учитывать, что сам добровольный отказ от доведения преступления до конца далеко не всегда свидетельствует об отпадении общественной опасности лица, уклоняющегося от уплаты налогов. С такими лицами следует проводить профилактическую и воспитательную работу.

В Кыргызстане еще не обеспечен принцип неотвратимости наказания за совершенные налоговые преступления. Опыт борьбы с налоговыми правонарушениями и преступлениями убедительно показывает, какую угрозу они несут бюджету (государственного, местного характера) разных

уровней, источникам пополнения их доходной части, государственным программам, валютной и инвестиционной политике.

Анализ состояния борьбы с правонарушениями и преступлениями в налоговой сфере позволяет прийти к выводу о необходимости принятия экстренных мер высшими законодательными и исполнительными органами власти к рассмотрению в первоочередном порядке проектов республиканских законов: об изменении и дополнении Уголовного кодекса КР в части ужесточения ответственности за экономические, в том числе налоговые преступления, и отнесении их к категории тяжких; о включении в декларацию о доходах сведений о произведенных расходах налогоплательщиков; об изменении и дополнении закона о государственной службе в части ежегодного представления государственными служащими и членами **их семей** сведений о доходах, не связанных с основной деятельностью, где предусмотреть соответствующие виды ответственности.

Целесообразно рассмотреть вопрос о неприменении амнистий, в том числе налоговых, к лицам, совершившим налоговые правонарушения и преступления не возместившим **в полном объеме** ущерб, а также не погасившим недоимки. Необходимо ускорить принятие Закона «Об ответственности за легализацию преступных доходов», а также разработать систему мер, направленных на пресечение «отмывания» незаконно полученных капиталов и имущества и оказание содействия в этом.

Задачей первоочередной важности, на наш взгляд, является принятие Закона о регистрации предприятий, в котором необходимо предусмотреть следующие элементы: 1) прямое информирование подразделениями регистрационных палат территориальных налоговых инспекций о каждом факте регистрации; 2) запрет на регистрацию руководителей предприятий в качестве частных предпринимателей без образования юридического лица; отказ в регистрации (перерегистрации) субъектов предпринимательской деятельности при наличии задолженности по налогам и другим

обязательным платежам их учредителей; 3) аннулирование свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя лиц, не прошедших регистрацию, а также лиц, которые длительный период времени (2-3 года) не представляют в налоговые органы декларации о доходах или в течение года привлекался к административной ответственности за совершение налоговых правонарушений; 4) административную ответственность за заведомость искажение адреса юридического лица в учредительных документах и за несвоевременное уведомление налоговых органов об изменении фактического адреса; 5) урегулировать порядок преемства, при организации нового юридического лица на основе материальной базы нерентабельного предприятия; 6) **уточнить** порядок декларирования доходов, из которых формируется уставный капитал регистрируемого предприятия.

В целях усиления борьбы с «псевдоэкспортом», необходимо устранить существующие нестыковки в таможенном, налоговом и гражданском законодательстве, а также в частности: ввести в налоговое законодательство толкование понятия «экспорт», применяемого в целях налогообложения; привести в соответствие таможенное и налоговое законодательство в части документального подтверждения факта экспорта; установить порядок предоставления льготы по уплате НДС и акцизов на продукцию, экспортируемую непосредственно предприятием-производителем, не в форме освобождения от их уплаты, а только в форме возмещения сумм уплаченных НДС и акцизов из бюджета при предоставлении документов, подтверждающих факт экспорта, **а также ввести институт постоянного представительства в налоговом праве**¹³⁰. Данный институт занимает особое место. Его использование позволит установить сбалансированный режим налогообложения иностранных лиц, учитывающий интересы как государств,

¹³⁰ Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве./Под ред. С.Г. Пепеляева. Учебное пособие. –М., 2002.

резидентами которых признаются иностранные лица, так и государств, в которых эти лица ведут деятельность.

Целесообразно внести изменения в действующие нормативные акты и обязать предприятия, выпускающие спиртосодержащую продукцию, и производить таможенное оформление экспортных подакцизных товаров, только в региональных таможенных органах, по месту расположения головного предприятия-экспортера.

С целью сокращения наличного денежного оборота, и совершенствования контроля за ним, на массовых рынках целесообразно в качестве альтернативы контрольно-кассовым машинам использовать чековые книжки, выдаваемые налоговыми органами, и установить обязательный порядок выдачи отрывного чека покупателю на каждую покупку.

В целях предупреждения образования фиктивной дебиторской задолженности целесообразно ввести в гражданское законодательство положение, согласно которому суммы выручки предприятий, перечисленные на расчетный счет другого и не принадлежащие ему на правах собственности, а также поступившие полностью или частично от совместной деятельности и не перечисленные на счета собственников в отчетном периоде, включались в состав доходов предприятий и организаций.

Учитывая сложность и многочисленность источников налогового права, судьи пока еще недостаточно глубоко усвоили нормы налогового права, содержащихся в различных нормативно-правовых актах, что иногда ведет либо к возвращению уголовных дел о налоговых преступлениях для дополнительного расследования, либо к вынесению оправдательных приговоров. В интересах более квалифицированного рассмотрения уголовных дел в судах, как нам представляется, следовало бы по опыту некоторых зарубежных государств, с развитой рыночной экономикой,

создать специализированные суды по рассмотрению дел о налоговых преступлениях. Это могло бы способствовать повышению качества рассмотрения дел о налоговых преступлениях и содействовать сокращению налоговой преступности.

Если уклонение от уплаты налогов стало реальностью, должны быть осуществлены меры, способные уменьшить тяжесть фактически наступивших последствий или предотвратить их наступление, компенсировать утраты, вызванные преступным поведением, дать возможность лицу, совершившему указанное преступление, устранить его негативные последствия, искупить свою вину перед обществом. Деятельное раскаяние можно определить как добровольное сообщение правонарушителем органам власти о совершенном им оконченом преступлении, способствование раскрытию преступления или возмещение причиненного преступлением вреда.

Уголовно-правовой институт деятельного раскаяния может быть использован в интересах общей и индивидуальной профилактики налоговых преступлений. Механизм использования уголовно-правового института деятельного раскаяния в интересах индивидуальной профилактики - сложен. Он включает в себя этапы: выявление нарушителей налогового законодательства, со стороны которых по объективным признакам совершенных преступлений возможно деятельное раскаяние; выбор метода воздействия на правонарушителей в форме побуждения их к деятельному раскаянию; реакция правонарушителей на побуждение к деятельному раскаянию, правовая оценка этой реакции.

Анализ практики применения правоохранительными органами данной меры уголовно-правового воздействия позволяет совершенно определенно говорить о ее существенном вкладе в дело борьбы с этим видом преступности. По данным нашего опроса практических работников, 60 % из них приходилось побуждать налогоуплательщиков к деятельному

раскаянию. Поведение правонарушителей, положительно реагирующих на побуждение к деятельному раскаянию, может выразиться в следующих формах: путем сообщения о совершенном уклонении от уплаты налогов и о соучастниках; способствование раскрытию налогового преступления; возмещение ущерба, причиненного данным преступлением.

Побуждение правонарушителя к деятельному раскаянию как мера уголовно-правового воздействия на лиц, уклонившихся от уплаты налогов, основана на нормах Общей части УК, предусматривающих деятельное раскаяние как основание для освобождения от уголовной ответственности, смягчающее обстоятельство и основание для назначения более мягкого наказания, чем предусмотрено за данное преступление. Побуждение правонарушителей правоохранительными органами к деятельному раскаянию подразумевает раскаяться в содеянном, и самому устранить причиненный вред, тем самым смягчить наказание. Действительно, деятельное раскаяние может свидетельствовать во многих случаях о значительном снижении общественной опасности личности о том, что он утратил общественную опасность. При таких условиях интересы дифференциации и индивидуализации уголовной ответственности требуют освободить лицо, уклонившееся от уплаты налогов, от уголовной ответственности либо смягчить ее.

В соответствии с предписанием ст. 54 [Уголовного кодекса КР](#) от уголовной ответственности может быть освобождено лицо, впервые совершившее преступление небольшой тяжести, если после совершения преступления оно добровольно явилось - с повинной, и активно способствовало раскрытию преступления, возместило причиненный ущерб или иным образом загладило вред, причиненный в результате преступления.

Применительно к налоговым преступлениям рассматриваемая норма распространялась только на граждан, впервые уклонившихся от уплаты налогов в крупных размерах. При этом она не касается лиц, ранее судимых,

а также состоящих под следствием, или судом, либо уклоняющихся от следствия, или суда. В соответствии с ранее действовавшим законодательством стимулирующее воздействие уголовного закона, побуждающего виновного добровольно заявить о факте налогового преступления и возместить причиненный материальный ущерб, осуществлялось посредством норм Общей части УК об обстоятельствах, смягчающих ответственность. При изучении нами материалов дел по налоговым правонарушениям показало - существование следующей правоприменительной практики: если лицо (физическое, юридическое) беспрекословно выполняло свой долг «по погашению задолженности государству», то оно несло административную ответственность. Злостные же неплательщики привлекались к уголовной ответственности. В общей сложности более 80 % проанкетированных нами сотрудников правоохранительных органов были согласны с мнением, что применение деятельного раскаяния приемлема и гораздо эффективнее.

3.2. Совершенствование уголовно-правовых норм в борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями

Необходимость совершенствования законодательства, охраняющего сферу налогообложения, не вызывает никаких сомнений. В литературе высказывались и продолжают высказываться разнообразные предложения по совершенствованию действующих, а также по введению новых норм, регламентирующих ответственность за уклонение от уплаты налогов. Мы думаем, что для принятия социально-обоснованной нормы, соответствующей объективным тенденциям развития социальной справедливости, необходимо комплексное и системное применение принципов криминализации. Можно утверждать, что нарушение научно-обоснованных принципов криминализации общественно-опасных деяний при создании уголовно-правовой новеллы всегда отрицательно сказывается на социальной эффективности нормы. Принципы криминализации выражают не только необходимость реальных общественных отношений, лежащих в основе уголовного закона, но и в потребности самого права, внутри системы уголовно-правовых норм¹³¹.

Можно выделить следующие группы принципов криминализации:

1. Принципы, выражающие объективную социальную и политическую необходимость установления уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, т.е. социально-психологические принципы

¹³¹ Принципы криминализации - научно обоснованные и сознательно применяемые общие правила и критерии оценки допустимости и целесообразности уголовно-правовой новеллы, устанавливающей или изменяющей ответственность за конкретный вид деяний. Связь принципов криминализации (представляющих собой сформулированные людьми правила), с основаниями криминализации (как явлениями социальной реальности, действительными предпосылками, обуславливающими возникновение или изменение уголовно-правовой нормы) состоит в том, что принципы криминализации отражают и содержание, взаимосвязь оснований криминализации. Если основания криминализации образуют определенную систему фактов общественного бытия и общественного сознания, взаимодействие явлений и тенденций социальной реальности, то принципы криминализации составляют систему правил и критериев установления уголовной ответственности. Только последовательное применение к оценке конкретного вида деяний, всей системы принципов криминализации может создать достаточное обоснование, для введения или отмены уголовно-правовой нормы. Основания уголовно-правового запрета. Криминализация и декриминализация. //Под ред. В. Н.Кудрявцева. – М.1982. – С.209.

криминализации. Среди них: общественной опасности, распространенности деяния, соразмерности положительных и отрицательных последствий криминализации деяний.

2. Принципы, определяемые требованием внутренней логической непротиворечивости норм уголовного и иных отраслей права, т.е. системно-правовые принципы криминализации. К ним относятся, как общеправовые принципы: конституционной адекватности, системно-правовой непротиворечивости криминализации конкретного деяния, принцип международно-правовой необходимости и допустимости криминализации, принцип процессуальной осуществимости преследования, так и уголовно-правовые принципы криминализации: принцип беспробельности закона и избыточности запрета, принцип полноты состава, принцип соразмерности санкции и экономии репрессии¹³². Поскольку нормы, регламентирующие ответственность за уклонение от уплаты налогов, относятся к числу бланкетных, то особенно важно, при их конструировании, соблюдать следующие требования: во-первых, ряд понятий, определенных например, в налоговом праве, следует использовать только в соответствии с уже вложенным в них законодателем смыслом. Если же вводимое понятие имеет уголовно-правовое происхождение, то разъяснение его должно содержаться в самом уголовном законе. Во-вторых, термин должен употребляться в одном и том же смысле во всех нормах уголовного закона.

Общественная опасность преступлений, связанных с уклонением от уплаты налогов, определяется тем, что они причиняют вред бюджету государства в части его формированию от сбора налогов с граждан, с предпринимателей и должностных лиц хозяйствующих субъектов, вследствие неуплаты налоговых платежей, лицами - обязанными законодательством платить налоги.

¹³² Основания уголовно-правового запрета...? - С. 210.

На наш взгляд, следует криминализировать уклонение от постановки на учет в налоговых органах, т.к. указанные деяния тоже обладают высокой степенью общественной опасности. В связи с чем предлагаем ввести в [Уголовном кодексе](#) КР следующую уголовно-правовую норму: ...«Уклонение от постановки на учет в налоговых органах, т.е. осуществление гражданином или частным предпринимателем хозяйственной деятельности, хозяйствующим субъектом, без постановки на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика, повлекшее неуплату налогов или иных платежей в крупных размерах, - наказывается...». Кроме того, необходимо предусмотреть в [Уголовном кодексе](#) нормы с двойной превенцией, сформулированные таким образом, чтобы пресечь данную преступную деятельность (уклонение от уплаты налогов) на более ранних стадиях. Примером может послужить состав противодействия или неисполнения требований органов налогового контроля (под которыми следует понимать, как органы налоговой службы, так и органы налоговой полиции). Целесообразно было бы использовать в действующем законодательстве термин «органы налогового контроля», подразумевающий как органы налоговой службы, так и органы налоговой полиции. В качестве возможного варианта можно предложить следующую редакцию комментируемой нормы: ...«Противодействие или неисполнение требований органов налогового контроля в целях неуплаты налогов».

Уклонение от явки в органы налоговой службы или налоговой полиции для дачи пояснений или отказ от дачи пояснений об источниках доходов (прибыли) и фактическом их объеме, а равно непредставление в установленные сроки документов, или иной информации о деятельности хозяйствующего субъекта, имеющих значение, для исчисления и уплаты налогов по требованию органов налогового контроля в целях неуплаты налогов, - наказывается...

- то же деяние, совершенное лицом, ранее совершившим преступление в

сфере налогообложения, или по предварительному сговору группой лиц, - наказываемся...».

По нашему мнению, при моделировании санкций уголовно-правовых норм следует исходить из принципа экономии уголовной репрессии. В частности, ужесточение мер наказания должно влечь за собой квалифицированные виды уклонения от уплаты налогов (в особо крупных размерах или совершенные **два или более раз**), а также неуплата налогов, связанная с каким-либо действием, направленным к тому, чтобы ввести в заблуждение органы налогового контроля, например, посредством искусственно созданной несостоятельности, путем самоликвидации предприятия, лжебанкротства к примеру, сокрытие объектов обложения налога имеет место в тех случаях, когда виновный дает заведомо ложные сведения, с целью скрыть истинное положение дел, вывести доходы или иные объекты из-под налогообложения, но не предпринимает никаких дополнительных мер к искажению реального финансово-хозяйственного состояния организации. Лжепредпринимательство, фиктивное банкротство в целях неуплаты налогов, предусматривает случаи, когда лицо рядом ухищрений (фиктивные расходы, подлоги) активно пытается обмануть налоговые органы. Указанные деяния, совершаемые в целях неуплаты налогов, представляют значительно более высокую степень общественной опасности по сравнению, с сокрытием объектов налогообложения. Ответственность за квалифицированные виды уклонения от уплаты налогов должна предусматриваться специальными статьями и нести суровые наказания. За совершение иных налоговых преступлений следует предусмотреть меры наказания, не связанные с лишением свободы, а альтернативные. Целесообразно также максимально широкое применение имущественных санкций (штрафа, конфискации и т.п.).

Эффективность борьбы с налоговыми преступлениями зависит не только от совершенства конструкции уголовно-правовых норм,

предусматривающих ответственность за данные преступления. Важным условием успешного противостояния налоговым преступлениям является совершенствование всего налогового законодательства, регламентирующего порядок, форму, размер налогообложения, налоговые льготы, деятельность налоговых органов. Поэтому существенным шагом, повышающим эффективность борьбы с налоговыми преступлениями и налоговыми правонарушениями, должно быть принятие **обновленного** Налогового кодекса.

Налоговый кодекс КР как единый, комплексный законодательный акт, регламентирующий правоотношения в сфере налогообложения, должен стать основой законодательства, заменив собой огромное множество подзаконных нормативных актов (Положений, инструкций и мн.др.), составляющих налоговое законодательство Кыргызстана.

Повышение эффективности борьбы с налоговыми преступлениями напрямую зависит и от совершенствования правоприменительного механизма в сфере налоговых преступлений. На одном из заседаний Жогорку Кенеша КР было предложено наделить финансовую полицию правом производства предварительного следствия по налоговым преступлениям. Данное предложение представляется совершенно обоснованным и его реализация может значительно повысить эффективность борьбы с налоговыми преступлениями, т.к. помимо объективных сложностей (несовершенство налогового законодательства, недостаточная ясность формулировок диспозиций статей Уголовного кодекса, предусматривающих ответственность за налоговые преступления¹³³), возникающих в следственной практике при расследовании налоговых преступлений, существуют и сложности субъективного характера, а именно: недостаточная компетентность следователей в

¹³³ По данным проведенного диссертантом опроса, среди сотрудников финансовой полиции и следователей УВД, 96 % опрошенных называли основной проблемой в расследовании налоговых преступлений несовершенство налогового законодательства.

вопросах бухгалтерского учета, налогового законодательства, финансовых операций; отсутствие должного взаимодействия с органами налоговой инспекции, осуществляющих оперативные мероприятия, проверку документации и дознание; отсутствие соответствующей материально-технической базы, для расследования налоговых преступлений; высокая общая загруженность, по делам находящимся в производстве, не позволяющая детально разобраться в сложных уголовных делах по налоговым преступлениям. В рамках опроса, проведенного нами среди сотрудников налоговой полиции и следственного аппарата УВД, подавляющее большинство (88 % - сотрудники налоговой полиции; 84 % - следователи УВД) заявили, что одной из основных причин неэффективности борьбы с налоговыми преступлениями, является отсутствие специальных знаний и навыков у сотрудников, производящих предварительное следствие по налоговым преступлениям, что решению этой проблемы способствовало бы, формирование компетентного состава следственного аппарата в налоговой, финансовой службе Кыргызстана.

В этой связи следует отметить, что создание специализированного следственного аппарата в службе **налоговой полиции** и передача ему полномочий по производству следствия по налоговым преступлениям, безусловно, повысит эффективность борьбы с посягательствами в сфере налогообложения.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате проведенного исследования можно сформулировать следующие выводы и предложения:

Несмотря на обозначившийся в последнее время процесс сокращения сферы применения уголовно-правовых средств борьбы с уклонением от уплаты налогов, уровень налоговой преступности продолжает оставаться высоким, а ряд выявленных исследованием структурных изменений в ней свидетельствует о неблагоприятных качественных тенденциях ее развития. В этой связи проблема борьбы с уклонением от уплаты налогов требует повышенного внимания со стороны различных государственных органов (в том числе налоговой полиции и органов внутренних дел). Решение этого вопроса предполагает: учет особенностей социально-экономического развития общества; действующих криминогенных факторов, детерминирующих уклонение от уплаты налогов; обеспечение координации всего процесса борьбы с ним.

На активизацию и повышение эффективности деятельности государственных органов в борьбе с уклонением от уплаты налогов направлены выработанные в результате исследования следующие предложения и рекомендации:

1) в области правотворчества - в условиях осуществляемой в настоящее время правовой реформы целесообразно внести ряд изменений и дополнений в уголовное законодательство, направленных на дальнейшую дифференциацию уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов, обеспечение ее социальной справедливости, повышение профилактической функции уголовного закона, совершенствование его юридико-технической стороны и т.д.

2) в области практической уголовной политики - целесообразно

повсеместное внедрение целевых программ (подпрограмм) борьбы с уклонением от уплаты налогов на основе изучения и прогнозирования криминологической ситуации, учета выявленных исследованием изменений в способах противоправных действий преступников, определения основных целей и направлений данной борьбы, путей и средств их достижения.

Политика борьбы с налоговой преступностью и уклонением от уплаты налогов в частности, должна быть увязана с политикой борьбы против иных форм негативных социальных отклонений (теневой экономики и т.п.). Необходимо постоянное отслеживание изменений форм наиболее общественно опасной деятельности в сфере налогообложения и своевременная криминализация соответствующих деяний. На это следует также ориентировать документы межведомственного и ведомственного отраслевого планирования;

3) в области уголовно-правовой профилактики - требуется повышение эффективности специальной и общей превенции уклонения от уплаты налогов, а также использования в борьбе с ним уголовно-правовых институтов и норм с непосредственно выраженной профилактической направленностью, в частности, норм с так называемой двойной превенцией;

4) в области правоприменения необходимы: устранение ошибок в практике квалификации различных форм уклонения от уплаты налогов, повышение эффективности управления этой практикой в деятельности следственных аппаратов.

Повышение эффективности борьбы с уклонением от уплаты налогов зависит от создания научно обоснованной системы борьбы с ним, ориентированной на: обеспечение общей организации этой борьбы (создание единых банков данных о налоговой преступности и ее последствиях, системы оценки и прогнозирования преступности в сфере налогообложения, целевого программирования борьбы с ней, ресурсного обеспечения программ, их корректировки в процессе реализации

(современной правовой и организационной базы противодействия налоговой преступности и т.п.); общее предупреждение налоговой преступности, то есть воздействие на ее детерминационные, причинные комплексы при решении общих социальных, экономических, политических, духовных проблем; специальное предупреждение - это устранение причин и условий на групповом и индивидуальном уровнях путем целенаправленной предупредительной деятельности с контингентами населения: а) находящимися в криминогенных условиях; б) характеризующимися негативно отклоняющимся поведением, закономерно предшествующем криминальному; в) ориентированными на преступные образцы поведения, преступные средства решения своих проблем (указанные меры обусловлены тем, что в последнее время прослеживается крайне опасная тенденция роста латентных тяжких налоговых злоупотреблений, совершаемых «устойчивыми», «злостными» преступниками (или даже организованными группами) с использованием квалифицированных способов, сопряженными с коррупцией, иными экономическими и общеуголовными преступлениями и наносящими огромный ущерб государству); правоохранительную деятельность, включающую: а) выявление, пресечение налоговых преступлений, их раскрытие, изобличение виновных и привлечение их к установленной Законом ответственности; б) восстановление нарушенных преступлениями и преступностью (деформированных) социальных связей и отношений. В борьбе с налоговыми преступлениями очень важны: профессиональное умение сотрудников финансовой полиции, тесное взаимодействие государственной Налоговой службы и правоохранительных органов.

В интересах повышения налоговой культуры населения, а также предупреждения налоговых преступлений, целесообразно разработать программу по повышению налоговой культуры населения, а также воспитания законопослушного поведения налогоплательщика в духе

неуклонного исполнения конституционной обязанности платить установленные законом налоги и сборы.

Разумеется, необходимо оптимальное правовое решение вопроса о соотношении усилий республиканских органов власти и субъектов республики в борьбе с уклонением от уплаты налогов, особенно применительно к общей организации этой борьбы и предупредительной деятельности.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

Нормативные акты

1. Конституция Кыргызской Республики Принята референдумом КР от 21 октября 2007 года. – Бишкек, Академия. 2009 – 96 с.
2. Уголовный Кодекс КР. – Бишкек, Академия. (по состоянию на 2009 г.)
3. Уголовно-процессуальный кодекс КР (по состоянию на 2009 г.)
5. Гражданский кодекс КР – Бишкек, Академия. (по состоянию на 2009 г.)
4. Кодекс об административной ответственности КР. – Бишкек, Академия (по состоянию на 2009 г.)
5. Налоговый кодекс КР от 26 июня 1996 г. № 25 по состоянию на 2009 год.
6. Указ Президента КР от 11 августа 1995 г. УП № 188 «О некоторых мерах по пресечению нарушений налогового законодательства и государственной дисциплины».
6. Указ Президента КР от 14 декабря 1998 г. УП № 382 «О дополнительных мерах по усилению борьбы с экономическими преступлениями, контрабандой и коррупцией».
7. Постановление СНП Жогорку Кенеша КР от 27 июня 1997 г. П № 653-1 «О грубых нарушениях органами исполнительной власти Налогового кодекса КР, указов Президента КР, постановлений Жогорку Кенеша КР по вопросам акцизов, таможенных пошлин и налога на добавленную стоимость».
8. Решение Совета безопасности КР от 4 августа 1997 г. № 4 «О состоянии работы по выполнению решений Совета безопасности КР от 12 сентября 1996 года по мерам обеспечения экономической безопасности КР».
9. Постановление Правительства КР от 19 февраля 1998 г. № 86 «О мероприятиях по реализации решения Совета безопасности КР от 25 декабря 1997 г. № 8 «О ходе выполнения решения Совета безопасности КР от 4 августа 1997 г. в сфере борьбы с экономическими преступлениями и

коррупцией».

10. Постановление Правительства КР от 31 марта 1999 г. № 180 «Об основных задачах Правительства Кыргызской Республики по усилению борьбы с экономическими преступлениями, контрабандой и коррупцией».

11. Постановление Правительства КР от 7 февраля 2000 г. № 65 «Об итогах работы Государственной таможенной инспекции при Министерстве финансов КР, Министерства национальной безопасности КР, Министерства внутренних дел КР и Управления налоговой полиции по борьбе с контрабандой и экономическими преступлениями».

12. Постановление Правительства КР от 21 августа 2001 г. № 469 «О ходе выполнения Государственной программы по усилению борьбы с коррупцией, контрабандой и экономическими преступлениями в Кыргызской Республике на 2001-2003 годы».

13. Постановление Правительства КР от 19 сентября 2002 г. № 631 «О состоянии экономической безопасности КР и мерах по ее дальнейшему обеспечению».

14. Инструкция «О порядке регистрации плательщиков, уплаты и учета страховых взносов по обязательному государственному социальному страхованию. –Бишкек. 2003. –42.

15. Внутренний Налоговый Кодекс США.

Научная и учебная литература

1. Аванесов А.Г., Мусаев М.Х. Преступления в сфере предпринимательства и налогообложения. –М., 1992.

2. Антонян Ю.М., Еникеев М.И., Эминов В.Е. Психология преступника и расследования преступлений. –М., Юристь, 1996. – 336 с.

3. Ботвинкин М.Ю. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения. Диссертация на соискание ученой степени кандидат

- юридических наук. Московский юридический институт МВД РФ –М., 1996.
4. Ветров Н.И. Уголовное право. Особенная часть: Учебник для вузов. – Юнити-Дана, Закон и право, 2000. – 527 с.
 5. Викулин А.Ю., Тосунян Г.А. Деньги и власть Теория разделения властей и проблемы банковской системы. –М., Дело, 2000. – 224 с.
 6. Волженкин Б.В. Служебные преступления –М., Юристь, 2000. –368 с.
 7. Волков Б.С. Детерминистическая природа преступного поведения. Монография. –М., Изд. РУДН, 2004. –128 с.
 8. Глистин В.К. Проблема уголовной охраны общественных отношений. – Л., 1979.
 9. Дементьева Е.Е. Экономическая преступность и борьба с ней в странах с развитой рыночной экономикой. Актуальные вопросы борьбы с преступностью в России и за рубежом. Сб. статей – М., 1992.
 10. Джаянбаев К.И. Криминология. –Бишкек, Наука и образование. 2001.- 264 с.
 11. Долгова А.И. Криминология. –М., изд. Норма-Инфра-М., 2002. – 272 с.
 12. Жадбаев С.Х. Криминология. – Алматы Жети –Жаргы, 2002. –144 с.
 13. Жалинский А.Э. Уголовное право в ожидании перемен: Теоретико-инструментальный анализ. –М., Проспект, 2009. – 400 с.
 14. Иншаков С.М. Криминология: Практикум –М., Юриспруденция, 2001. – 304 с.
 15. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории практики. – М., 1993.
 16. Комментарий к Уголовному кодексу Кыргызской Республики/Т.А. Асаналиев, А.Ж. Каримбеков, К.М. Осмоналиев. –Бишкек, 2002.- 615 с.
 17. Комментарий к Уголовному кодексу Кыргызской Республики/Под ред. К.Ш. Курманова. –Бишкек, 2003. – 746 с.
 18. Комментарий к Уголовному кодексу РФ/Отв. Ред. А.В. Наумов, – М., Юристь, 1999. – 864 с.

19. Кондратюк Л.В. Антропология преступления (микркриминология). – М., Изд. Норма, 2001. – 344 с.
20. Коннов О.Ю. Институт постоянного представительства в налоговом праве/Под ред. С.Г. Пепеляева. – М., 2002. – 254 с.
21. Криминология/Под ред. А.И. Долговой –М., Норма, 2008. - 912 с.
22. Криминология: Учебн. Пособ./Г.И. Богуш и др. /Под ред. Н.Ф. Кузнецовой. –М., Проспект, 2008. -328 с.
23. Криминология./Под ред. В.Н. Бурлакова, Н.М. Кропачева. СПб.: Изд.Питер, 2003.- 208 с.
24. Кудрявцев В.Н. Основание уголовно-правового запрета. Криминализация и декриминализация. – М., 1982.
25. Кудрявцев В.Н. Общая теория Квалификации преступлений. –М., Юристь, 2001. – 304 с.
26. Кудрявцев В.Н. Популярная криминология. –М., Спарк, 1998. –164 с.
27. Кудрявцев В.Н. и др. Эффективность правовых норм. – М., 1980.
27. Кудрявцев В.Н. Закон, поступок, ответственность –М., 1986. – 448 с.
28. Кузнецова Н.Ф. Проблемы криминологической детерминации.- М., изд. Московского университета, 1984.- 206 с.
29. Ларичев В.Д., Спирин Г.М. Коммерческое мошенничество в России. Способы совершения методы защиты. –М., Экзамен, 2001. -256 с.
30. Лунеев В.В. Преступность XX–века. Мировой криминологический анализ. –М., Норма, 1997. -525 с.
31. Малиновский А.А. Сравнительное правоведение в сфере уголовного права. –М., Международные отношения. 2002. -376 с.
32. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. –М., Инфра-М., 1999.- 348 с.
33. Миндагулов А.Х. Личность преступника: Учебное пособие. –Алматы Каз ГЮУ, 2003. –136 с.
34. Миндагулов А.Х. Профилактика преступлений. Учебник. –Алматы:

НАС, 2005. – 408 с.

35. Налоги: Учебное пособие/Под ред. Д.Г. Черника. – М., Финансы и статистика, 1994. – 400 с.

36. Окенова Р.А., Усенбаева. Криминология. Курс лекций. – Бишкек. 2007.-174 с.

37. Окенова Р.А., Хаустов В.В. Профилактика преступлений. – Бишкек. 2005. –188 с.

38. Опыт правоохранительной деятельности в зарубежных странах. СПб. МВД России – М., 1994.

39. Ответственность за нарушения налогового законодательства./Под ред. Р.В. Захарова. –М., 1996. –104 с.

40. Правовые основы перехода к рыночным отношениям. Том 1. –М., Экономика и право. 1991. – 221 с.

41. Правовые основы перехода к рыночным отношениям. Антимонопольное законодательство и приватизация. Том 2. –М., Экономика и право. 1991. – 260 с.

42. Практический комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации./Под общ. Ред. Х.Д. Аликперова, Э.Ф. Побегайло. –М., Изд. Норма, 2001. – 864 с.

43. Рарог А.И. Настольная книга судьи по квалификации преступлений. – М., ТК Велби, изд-во Проспект, 2006. – 224 с.

44. Российское уголовное право: Особенная часть/Под ред. А.И. Рарога.- М., Профтехобразование. 2001. – 872 с.

45. Сборник международных договоров о взаимной правовой помощи по гражданским и уголовным делам/Под ред. Б.В. Кравцова. – М., Международные отношения, 1988. – 640 с.

46. Справочник индивидуального предпринимателя. –М., Изд. Приор, 1999. – 320 с.

47. Трайнин А.Н. Хозяйственные преступления – М., 1925.

48. Трайнин А.Н. Общее учение о составе преступления – М., 1938.
49. Уголовный Кодекс Российской Федерации.
50. Уголовный Кодекс США.
51. Уголовное право России. Особенная часть/Под ред. А.И. Рарога. –М., Эксмо, 2009. –704 с.
52. Уголовное право России. Ч. Особенная/Под ред. Л.Л. Кругликов. –М., Изд. БЕК, 1999. - 832 с.
53. Уголовное право Кыргызской Республики (ч. Особенная)/Под ред. К.Ш. Курманова. – Бишкек, Наука и образование. 2000.- 620 с.
54. Уголовное право России. Учебник для вузов. Особенная часть/Под ред. А.Н. Игнатова, Ю.А. Красикова. – М., Норма-Инфра М., 1998. – 808 с.
55. Уголовное право. Особенная часть. Учебник./Под ред. И.Я. Козаченко и др. –М., Норма-Инфра, 2001. – 768 с.
56. Хохряков Г.Ф. Криминология: Учебник/Отв. Ред. В.Н. Кудрявцев. – М., Юристь, 1999. – 511 с.
57. Чалова К.Ч. Теория и практика налогового учета. Проблемы и решения. – Бишкек, 1999. – 292 с.
58. Шаваев А.Г. Безопасность корпораций. Криминологические, уголовно-правовые и организационные проблемы. –М., Концерн «Банковский деловой центр», 1998. -240 с.
59. Шагивалиев А.К. Преступления в сфере предпринимательства. – Бишкек, 2005. – 267 с.
60. Шаршеналиев А. Проблемы борьбы с экономической преступностью в условиях перехода к рынку. – Бишкек. АО Учкун, 2005. –360 с.
61. Юридическая энциклопедия/Отв. Ред. Б.Н. Топорнин.–М.,Юристь, 2001. –1272 с.

Диссертации и авторефераты

1. Абдиев К.М. Понятие коррупции и система уголовно-правовых средств борьбы с нею Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. – М., 1995. –21 с.
2. Акимжанов Т.К. Криминологические и уголовно-правовые проблемы борьбы с организованной преступностью. – Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. –Бишкек. 2006. –23 с.
3. Витвицкий А.А. Уголовно-правовые аспекты ответственности за уклонение от уплаты налогов. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. Академия МВД РФ – М., 1995.
4. Иманалиев К.Б. Ответственность за налоговые преступления по законодательству Кыргызской Республики. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. –Бишкек. 2009. –27 с.
5. Калаганов Б. Проблемы предупреждения нарушений правил бухгалтерского учета. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. – Бишкек. 2004. – 27 с.
6. Кот А.Г. Уголовная ответственность за преступления в сфере налогообложения (по материалам России, Беларуси, Литвы, Польши). Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. – М., 1995.
7. Токой у. Канатбек Уголовная ответственность за соучастие. (по уголовному законодательству КР) Автореферат диссертации на соискание ученой степени к.ю.н. –Бишкек. 2007. –27 с.
8. Тургунбаев Е.З. Уголовная ответственность за превышение власти или должностных полномочий. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. –Караганда. 2004. – 30 с.
9. Кучеров И.И. Расследование налоговых преступлений. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. – М., 1995.
10. Сыдыков А.Ш. Уголовно-правовые и криминологические аспекты борьбы со злоупотреблением должностным положением. Автореферат. Диссертация на соискание ученой степени к. ю. н. – Бишкек, 2007.

Периодическая литература, материалы международных научно-практических конференций

1. Акматов А. Правоприменительная практика рассмотрения налоговых споров.//Право и предпринимательство. USAID – № 1, 2006. – С. 94-100.
2. Бизнес в законе. Юридический журнал.// – № 1, 2005.
3. Бурлаков В.Н., Милюков С.Ф., Шестаков Д.А. Рецензия на раб. Таций В.Я. Объект и предмет преступления в советском уголовном праве//Вестник ЛГУ. 1990. Сер. 6., вып 3 (20) – С. 112-114.
4. Воробьева Т. Аферы на рынке недвижимости Кыргызстана.//Право и предпринимательство. USAID. - № 2, 2004. – С.34-38.
5. Гафиатуллина З. «Что позволено Счетной палате?»//Право и предпринимательство. –№ 1. февраль, USAID, 2005. – С.40-41.
6. Жевакин С.Н. Об отражении в налоговой системе вопросов ответственности государства перед обществом.//Ответственность за нарушение налогового законодательства/Отв ред. Р.Ф. Захарова. Вып. 1., – М., 1996. – С.11-20.
7. Захарова Р.Ф. Ответственность за налоговые правонарушения и преступления.//Ответственность за нарушения налогового законодательства. Вып. 1, 1996. – С. 10-11.
8. Игошев К.Е. Профилактика преступлений: Теоретический и практический аспекты//Советское государство и право, 1977, – № 6.
9. Келина С. Об источниках российского уголовного права в связи с процессом глобализации.//Уголовное право России: проблемы и перспективы.Спб. Институт государственного права РАН, – М., 2004. – С. 130.
10. Коммерсант- Daily. 1995. 24 марта.
11. Клаус Коттке «Грязные деньги - что это такое?»//Дело и сервис, –М., 1998.

12. Кузнецов А.П. Налоговые преступления.//Бизнес в законе. – М., -№ 1, 2005. – С. 6-16.
13. Куликов В.И. Криминальный профессионализм как элемент организованной преступной деятельности//Вестник МГУ. 1992. – № 5 Сер.11. Право. – С. 23.
14. Ларьков А. Коррупция (состояние и организация противодействия) в кн. Экономическая преступность и коррупция. СПб –М., 2003. – С. 14-30.
15. Лопашенко Л. Экономическая преступность как угроза экономической и иной безопасности.//Уголовное право, – № 1, 2000.
16. Милюков С.Ф. Классификация скрытых преступлений по степени их латентности//Латентная преступность: познание, практика, стратегия. – М., 1993. – С. 234-236.
17. Милюков С.Ф. О нетрадиционном подходе к оценке рецидива преступлений//Актуальные проблемы борьбы с рецидивной преступностью. 1989. – С.108-110.
18. Милюков С.Ф. Статистическая «липа» (как цифры искажают истинную картину борьбы с преступностью)//Санкт-Петербургские ведомости. 1997. 4 марта.
19. Мышляев Н.П. О некоторых аспектах совершенствования работы участковых инспекторов милиции//Вопросы совершенствования деятельности участковых инспекторов милиции: СПб. – № 6 - МГУООП МВД РФ. 1993.
20. Омукеева Н.А. Налогообложение организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность.//Современность: философские и правовые проблемы/НАН КР, Ин.филос. и права. –Бишкек, 2003. – 337 с.
21. Омуркожоева Г. Финансовая полиция: борьба с экономическими и налоговыми преступлениями.//Вестник ИСИТО – № 1, 2004. – С.11-14.
22. Сахаров А.Б. Методологические, методические и организационные проблемы социального планирования борьбы с преступностью и

предупреждение преступлений//Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 32. –М., 1980.

23. Тимохина Е.В., Масленников М.В. Комментарий к разделу VI Налогового кодекса РФ "Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение"//АКДИ Экономика и жизнь, от 06.11.1998.

24. Цагикян С.Ш. Социально-демографическая характеристика личности коррупционеров.//Бизнес в законе – № 1, 2005. – С.107-109.

25. Шамканов К. «О проблемах введения налога на недвижимое имущество в Кыргызстане»//Право и предпринимательство USAID. – № 2 – С. 18-22.

26. Шаршеналиев А.Ш. «Экономическая преступность в свете реформ»//Прокурорская и следственная практика, – № 2, 1997.

27. Шляпочников А.С. К вопросу о классификации мер предупреждения преступности//Вопросы борьбы с преступностью. Вып. 17. –М., Юридлит., 1972.

Материалы научно-практических конференций

1. Асанов Т.Б. Некоторые способы обнаружения и выявления налоговых преступлений.//Материал международной научно-практической конференции. «Правовые и экономические проблемы государства в переходный период». – Бишкек, изд. «Просвещение», 2003. – 486 с.

2. Джуманов А.М., Исроилов Б.И., Наукенова Б.Н. Совершенствование налогового законодательства. Материалы Международной научно-теоретической конференции «Построение правового государства в Республике Казахстан: проблемы, опыт, перспективы», посвященной 80-летию Академика К.А. Шайбекова. Часть первая, Шымкент, 2006. – С. 219-221.

3. Долгова А.И. Организованная преступность и борьба с ней в России// Материал международной научно-практической конференции 27-29 мая 1997 г. СПб., 1997. – С. 3-10.

4. Жалинский А.Э. Противоправность в структуре преступления. Актуальные проблемы уголовного права, криминологии и уголовно-исполнительного права в свете Концепции правовой политики Республики Казахстан. Материалы международно-практической конференции. – Караганда, 2005. – С. 204-207.

5. Жемпиисов Н.Ш. Криминологическая характеристика личности лжепредпринимателя. Актуальные проблемы уголовного права, криминологии и уголовно-исполнительного права в свете Концепции правовой политики Республики Казахстан. Материалы международно-практической конференции. – Караганда, 2005. – С. 204-207.

6. Исраилова А.М. К изучению студентами – правоведами темы: «Административная ответственность в сфере налогообложения». Материалы IX Международной научно-практической конференции «Стратегические ориентиры развития высшего образования в Кыргызской Республике»- Бишкек. Изд. Наука и образование, 2001. – 288 с.

7. Как бороться с коррупцией. Общественное объединение «Кыргызские парламентарии против коррупции». Материалы ОБСЕ. Изд. Турар, 2006. – 228 с.

8. Материалы доклада ООН по вопросам борьбы с организованной преступностью. 1996.