

Кыргызско-Российский Славянский университет

Диссертационный совет Д. 12.08.367

На правах рукописи

УДК 34:343.506336.2 (575.2) (04)

Иманалиев Курманбек Белекович

**ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ
ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ
(уголовно-правовые и криминологические аспекты)**

Специальность 12.00.08 – уголовное право и криминология;
уголовно-исполнительное право

АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Бишкек – 2009

Работа выполнена на кафедре уголовного права и криминологии юридического факультета Кыргызско-Российского Славянского университета

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Сыдыкова Лейла Чынтургановна

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Алауханов Есберген Оразович

кандидат юридических наук, доцент
Асанов Тилек Болотбекович

Ведущая организация: кафедра уголовного права и криминологии Юридического института, Кыргызского Национального университета им. Ж. Баласагына г. Бишкек ул. Жибек – Жолу 394.

Защита состоится «___» _____ 2009 г. в «___» часов на заседании Диссертационного совета Д 12.08.367 по защите диссертаций на соискание ученой степени кандидата (доктора) юридических наук в Кыргызско-Российском Славянском университете по адресу: 720000, г. Бишкек, пр. Чуй, 42.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Кыргызско-Российского Славянского университета по адресу: 720000, г. Бишкек, ул. Киевская, 44.

Автореферат разослан «___» _____ 2009 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета:
кандидат юридических наук

Бидильдаева Г.А.

I. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Вступление Кыргызской Республики на путь рыночных реформ повлекло за собой глубокие изменения ее жизненных систем. Данный период характеризуется в начальном этапе заметным увеличением числа преступлений в сфере экономической деятельности. Наблюдаются трудности в развитии рыночных отношений, в том числе и налоговых. Так, статья 22 Конституции Кыргызской Республики гласит: «Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и случаях, предусмотренных законом». Следовательно, Основной закон страны устанавливает конституционную обязанность по уплате налогов налогоплательщиками. Важность выполнения обязанности по уплате установленных государством налогов обуславливается тем, что от своевременности и полноты сбора налогов зависит наполняемость республиканского и местных бюджетов, что в свою очередь влияет на стабильность выплат заработной платы, пенсий, дотаций, различных социальных пособий для малоимущих. Неполучение государственным бюджетом денежных средств неблагоприятно отражается на жизни всего общества, что в свою очередь также создает угрозу и экономической безопасности страны в целом.

Налоговая политика государства направлена на поиск вариантов по оптимизации налогов, однако добросовестное исполнение конституционной обязанности по уплате установленных государством налогов все еще не стало нормой поведения для отдельных налогоплательщиков.

Действующая налоговая система должна являться инструментом стабилизации экономики. Налоговые отношения все в большей степени становятся важным фактором социально-экономического развития общества, это объясняется возрастающей ролью налогов в современной жизни государства. Эффективность экономики государства зависит от того, насколько отлажена система налогообложения, которая в свою очередь, должна учитывать как интересы налогоплательщиков, так и экономические задачи государства. Соответственно одним из важных аспектов выступают нормы об уголовной ответственности за несоблюдение налогового законодательства, поскольку данные нормы являются элементами правового регулирования налоговых отношений. Нормы, регламентирующие уголовную ответственность за налоговые преступления, являются бланкетными, и для применения их возникает необходимость обращения к налоговому законодательству. В связи с этим остается актуальным вопрос совершенствования механизмов уголовно-правовой борьбы с налоговыми преступлениями.

Правоприменительная практика по вопросам применения норм уголовного законодательства, образующих уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов, показывает, что существует необходимость научного анализа теоретических положений в оценке имеющихся позитивных и негативных результатов и определения перспектив совершенствования действующего уголовного законодательства Кыргызской Республики в области регламентации налоговых преступлений.

Следовательно, первоочередными задачами являются вопросы совершенствования уголовного законодательства, определение оптимального круга мер, применение которых могло бы наиболее эффективно отразиться на состоянии уголовной политики в борьбе с налоговыми преступлениями.

Степень разработанности темы исследования. Вопросы уголовной ответственности за налоговые преступления в разное время рассматривались такими учеными, как Е.О. Алауханов, И.Ш. Борчашвили, Б.М. Бэйсенов, Б.В. Волженкин, Л.Д. Гаухман, Б.Д. Завидов, А.И. Клепицкий, А.В. Ковалев, С.В. Козлов, А.П. Кузнецов, И.И. Кучеров, В.Д. Ларичев, Н.А. Лопашенко, И.М. Середа, И.Н. Соловьев, Э.С. Тенчов, А.Н. Ткач, В.И. Тюнин, А.М. Чернеева, А.И. Чучаев, И.В. Шишко, П.С. Яни и др. Указанные ученые затрагивали криминологические и уголовно-правовые аспекты налоговых преступлений, вопросы, связанные с нарушением налогового законодательства, их выявлением, расследованием и предупреждением.

В Кыргызстане отдельные аспекты налоговых преступлений в разное время были изложены в работах К.М. Осмоналиева, А.К. Шагивалиева и др. Однако до настоящего времени в отечественной науке не проводилось ни одного комплексного и глубокого исследования вопросов уголовной ответственности за налоговые преступления по законодательству Кыргызской Республики. В правоприменительной практике возникают сложности в толковании норм, регламентирующих уголовную ответственность за налоговые преступления, а также постоянный процесс изменения налогового законодательства ведет порой к неправильному его применению, а с 1 января 2009 года вступил в силу новый Налоговый кодекс КР. Все эти обстоятельства и предопределили выбор темы для исследования.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования явилось изучение криминологического и уголовно-правового аспекта налоговых преступлений по законодательству Кыргызской Республики.

Для достижения указанной цели автором были поставлены следующие задачи:

- определение понятия и системы налоговых преступлений;
- изучение причин и условий, способствующих совершению налоговых преступлений;
- анализ объективных и субъективных признаков составов, регламентирующих уголовную ответственность за налоговые преступления по законодательству КР;
- исследование эффективности применения наказания за совершение налоговых преступлений в свете гуманизации уголовной политики, проводимой в Кыргызской Республике;
- рассмотрение спорных вопросов квалификации налоговых преступлений;
- выработка предложений по совершенствованию уголовного законодательства в сфере борьбы с налоговыми преступлениями.

Объект и предмет исследования. Объектом исследования является комплекс теоретических проблем (уголовно-правовых и криминологических), возникающих в процессе регламентации налоговых преступлений.

Предметом исследования являются нормы Конституции КР, уголовного, налогового права, зарубежное законодательство, постановления Пленумов Верховного суда Кыргызской Республики и Российской Федерации, судебно-следственная практика, статистические данные и специальная литература.

Методологическую основу диссертационного исследования составляют общетеоретические и частно-научные методы познания. В ходе работы использовались основные положения диалектического познания реальной действительности, а также методы исторического, системно-структурного, логического, статистического, сравнительно-правового и социологического анализа, способствующие достижению цели исследования.

Нормативную базу исследования составили Конституция КР, Уголовный кодекс КР, Налоговый кодекс КР и другие законодательные акты по вопросам налогообложения. В работе также использовались постановления Пленумов Верховного суда КР и РФ, данные Службы финансовой (налоговой) полиции КР, Государственного комитета по налогам и сборам КР.

Эмпирическую базу исследования составили 236 уголовных дел о налоговых преступлениях за период с 1995-го по 2008 год, расследовавшихся в Кыргызской Республике, и судебная практика по их рассмотрению; данные Службы финансовой (налоговой) полиции КР, Государственного комитета по налогам и сборам КР; результаты опроса сотрудников органов финансовой (налоговой) полиции (143 сотрудника); аналитические справки органов полиции КР; статистические данные Судебного департамента КР и ИЦ МВД КР 1995 – 2008 гг.

Научная новизна исследования определяется тем, что проведенное исследование может быть оценено как одно из первых комплексных исследований налоговых преступлений в Кыргызской Республике с учетом последних изменений уголовного и налогового законодательства КР.

В диссертации впервые исследованы проблемы составов налоговых преступлений с учетом последних изменений. Разработаны предложения по совершенствованию составов преступлений, предусматривающих уголовную ответственность за налоговые преступления.

Изучена криминологическая характеристика налоговых преступлений, совершенных в Кыргызской Республике, исследованы причины и условия их совершения.

По результатам диссертационного исследования выработаны положения, выносимые на защиту, даны рекомендации.

Основные положения диссертации, выносимые на защиту:

1. Под налоговой преступностью следует понимать совершаемые на определенной территории и за определенный период времени, совокупность преступлений, характеризующихся уклонением от исполнения конституционной обязанности по уплате налогов и посягающие на общественные отношения по поводу формирования доходной части бюджета

государства посредством поступления установленных законодательством налогов, а также подрывающие устойчивость бюджетной политики государства.

2. Под налоговыми преступлениями следует понимать виновные, общественно опасные деяния, запрещенные Уголовным кодексом Кыргызской Республики под угрозой наказания, посягающие на общественные отношения, регулирующие формирование доходной части бюджета за счет исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, выражающееся в нарушении порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, установленных действующим законодательством.

3. Предлагается классификация налоговых преступлений по двум основаниям: по субъекту и по способу совершения налогового преступления.

По субъекту налогового преступления:

- налоговое преступление, совершенное физическим лицом (ст. 211 УК КР);
- налоговое преступление, совершенное частным предпринимателем (ст. 212 УК КР);
- налоговое преступление, совершенное должностным лицом хозяйствующего субъекта (ст. 213 УК КР);
- налоговое преступление, совершенное частным предпринимателем, должностным лицом хозяйствующего субъекта (ст. 214 УК КР).

В зависимости от способа совершения налоговые преступления подразделяются на:

- налоговые преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов (ст.ст. 211, 212, 213 УК КР);
- налоговые преступления, связанные с неисполнением законных требований налоговых служб и органов Социального фонда (ст. 214 УК КР).

4. Криминологический анализ причинного комплекса налоговой преступности позволил выявить ряд специфических деформаций в сознании населения, характеризующиеся низким уровнем налоговой грамотности и правовым нигилизмом. Решением, на наш взгляд, будут являться меры, направленные на формирование щадящего налогообложения граждан с одновременным жестким контролем со стороны налоговых органов за недобросовестными налогоплательщиками и обеспечение неотвратимости уголовной ответственности за совершение налогового преступления.

5. Уголовно-правовая регламентация налоговых преступлений характеризуется недостаточной полнотой и точностью, этому способствуют бланкетные нормы, постоянные изменения норм законодательства и отсутствие четких позиций Пленума Верховного суда Кыргызской Республики.

6. Обосновывается позиция автора о невозможности совершения налоговых преступлений с косвенным умыслом. Автор считает, что налоговые преступления совершаются только с прямым умыслом, так как виновное лицо

осознает противоправность совершаемого деяния и тем самым желает уклониться от уплаты налогов.

7. Обосновывается положение о целесообразности установления нижнего предела штрафа в санкциях статей по налоговым преступлениям равного сумме крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов соответственно. Это приведет к созданию такой ситуации, когда налогоплательщику уже экономически будет невыгодно уклоняться от уплаты налогов.

8. В целях восстановления социальной справедливости, считаем целесообразным рассмотреть конфискацию имущества в качестве основного вида наказания в целях восстановления социальной справедливости для конкретной группы преступлений, а именно за совершение налоговых преступлений, которые характеризуются корыстной направленностью. Так, в качестве основного вида наказания за уклонение от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере предусмотреть в санкциях статей конфискацию имущества виновного лица. В случае применения за налоговые преступления такого основного вида наказания, как конфискация имущества, можно было бы рассчитывать на более полное возмещение ущерба, нанесенного государству за счет непоступления установленных законодательством Кыргызской Республики налогов.

9. В диссертации обоснованы следующие предложения по совершенствованию уголовного законодательства:

9.1. Статью 211 УК КР («Уклонение гражданина от уплаты налога») следует изложить в следующей редакции:

«Уклонение физического лица от уплаты налогов».

Уклонение физического лица от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации, когда подача декларации является обязательной в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики, либо путем включения в налоговую декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах совершенное в крупном размере.

9.2. Предлагается внести изменения в статью 212 УК КР и заменить слово «частного» словом «индивидуального».

9.3. Предлагается примечание к статье 213 УК КР дополнить частью 2 и изложить ее в следующей редакции:

«2. Должностными лицами хозяйствующих субъектов признаются лица постоянно, временно или по специальному полномочию выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в организациях, учреждениях (юридические лица) независимо от форм собственности».

9.4. Статью 214 УК КР («Неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им») следует изложить в следующей редакции:

«Неисполнение законных требований налоговых служб и органов Социального фонда о представлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога, страховых взносов по государственному социальному

страхованию и других обязательных платежей, насильственные действия в отношении должностного лица налоговых служб и органов Социального фонда в связи с исполнением им своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами».

9.5. Исключить Примечание к статье 214 УК КР.

Теоретическая и практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что внедрение результатов исследования позволит правильно квалифицировать налоговые преступления. Основные положения, предложения и выводы диссертационной работы могут быть использованы в практической деятельности судов, правоохранительных органов Кыргызской Республики и позволит избежать ошибок при квалификации налоговых преступлений.

Также предложения, сформулированные в работе, могут быть использованы для совершенствования уголовного законодательства КР в вопросах регламентации налоговых преступлений, а также при разработке лекций и учебных пособий по уголовному праву и криминологии по вопросам налоговой преступности.

Апробация результатов исследования. Основные положения работы отражены в восьми научных публикациях. Выводы диссертации были доложены на следующих научных конференциях: республиканская научно-практическая конференция «Пять лет Уголовному кодексу КР: проблемы дальнейшей либерализации уголовной политики государства» (г. Бишкек, КРСУ, 2003 г.); научно-практическая конференция «Актуальные проблемы уголовной политики в Кыргызстане» (г. Бишкек, КНУ, 2003); научно-практическая конференция «Развитие современного законодательства: теория и практика» (г. Бишкек, КРСУ, 28 мая 2005 г.); научно-практическая конференция «Развитие права Кыргызской Республики на современном этапе» (г. Бишкек, КРСУ, 27 мая 2006 г.); межвузовская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы государства и права КР» (г. Бишкек, КРСУ, 20 апреля 2007 г.); межвузовская научно-практическая конференция «Перспективные направления совершенствования законодательства КР» (г. Бишкек, КРСУ, 25 апреля 2008 г.).

Результаты диссертационного исследования обсуждались на заседании кафедры уголовного права и криминологии Кыргызско-Российского Славянского университета. Кроме этого, результаты исследования были использованы при обучении сотрудников Службы финансовой (налоговой) полиции Кыргызской Республики.

Структура работы определяется ее целями и задачами и состоит из введения, трех глав, включающих 7 разделов, заключения, списка использованной литературы и приложения.

II. ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении отражена актуальность темы исследования; сформулированы цели и задачи; описана методология; обоснованы научная новизна и практическая значимость работы; сформулированы основные

положения, выносимые на защиту; представлены результаты апробации проведенного исследования.

Первая глава «Криминологическая характеристика налоговых преступлений в Кыргызской Республике» состоит из трех разделов.

В первом разделе «Понятие и система налоговых преступлений» дается понятие налоговых преступлений, налоговой преступности, предлагается классификация налоговых преступлений.

Необходимость рассмотрения налоговой преступности как самостоятельного явления автор объясняет тем, что налоговые преступления характеризуются специфическими чертами, бланкетностью норм, особым субъектным составом, динамично меняющимися в развивающемся обществе причинами и условиями, а также способами совершения налоговых преступлений.

Автор отмечает, что меры, предпринимаемые государством, направлены на постоянное совершенствование норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления. После неоднократных дополнений и изменений в новом Уголовном кодексе КР 1997г. были сформулированы нормы о налоговых преступлениях, исходя из современного развития государства, так как новые экономические отношения стали порождать и новые виды преступных деяний.

Таким образом, в УК КР были введены следующие статьи за налоговые преступления: ст. 211 «Уклонение гражданина от уплаты налога», ст.212 «Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов», ст. 213 «Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов», ст. 214 «Неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им». Данную группу преступлений связывает посягательство на общественные отношения в сфере налогов. В этой связи полагаем, что сложилась система налоговой преступности. Последняя имеет общую характеристику в соответствии с УК КР.

Автором проведен анализ определений налоговой преступности, изложенных в юридической литературе. Проведенный анализ привел автора к выводу о том, что под налоговой преступностью следует понимать совершаемых на определенной территории и за определенный период времени, совокупность преступлений, характеризующихся уклонением от исполнения конституционной обязанности по уплате налогов и посягающих на общественные отношения по поводу формирования доходной части бюджета государства посредством поступления установленных законодательством налогов, а также подрывающие устойчивость бюджетной политики государства.

Автор предлагает квалифицировать налоговые преступления по двум основаниям: по субъекту и по способу совершения налогового преступления.

По субъекту налогового преступления: 1) налоговое преступление, совершенное физическим лицом (ст. 211 УК КР); 2) налоговое преступление, совершенное частным предпринимателем (ст. 212 УК КР); 3) налоговое преступление, совершенное должностным лицом хозяйствующего субъекта (ст.

213 УК КР); 4) налоговое преступление, совершенное частным предпринимателем, должностным лицом хозяйствующего субъекта (ст. 214 УК КР).

В зависимости от способа совершения налоговые преступления подразделяются на: 1) налоговые преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов (ст.ст. 211, 212, 213 УК КР); 2) налоговые преступления, связанные с неисполнением законных требований налоговых служб и органов Социального фонда (ст. 214 УК КР).

Второй раздел «Состояние, структура и динамика налоговых преступлений в Кыргызской Республике» посвящен исследованию количественных и качественных характеристик современной налоговой преступности.

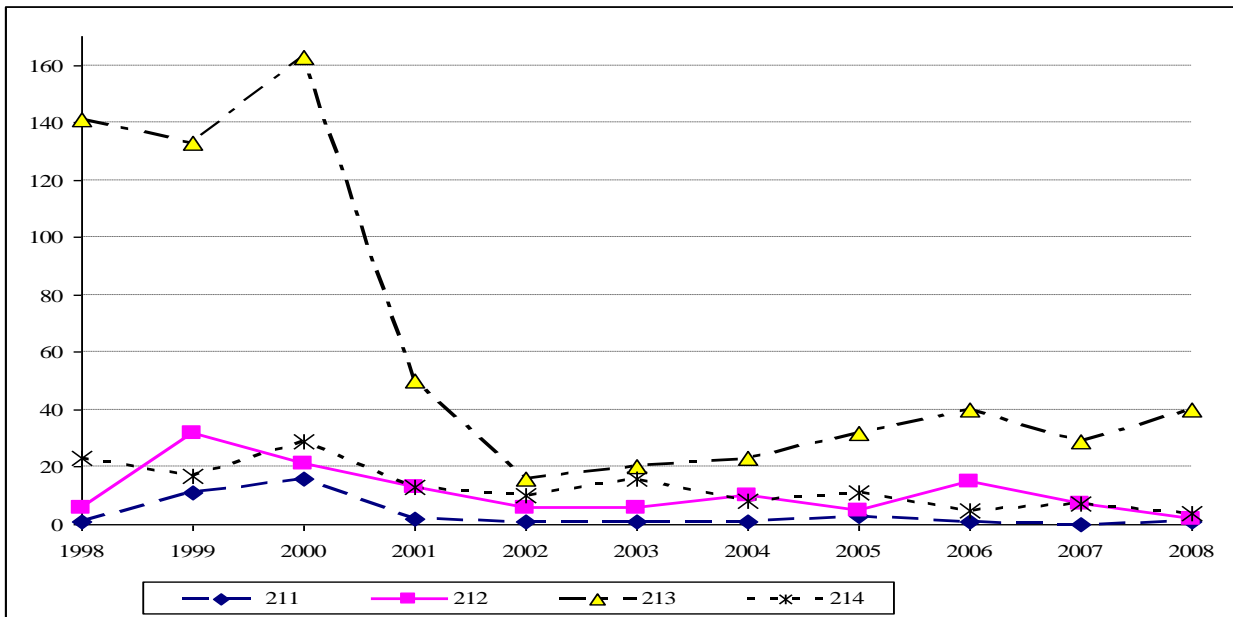
Анализ показателей, характеризующих динамику состояния налоговой преступности, позволил автору сделать вывод о том, что налоговая преступность начиная с 2002 года имеет относительно постоянную величину как в структуре общей преступности в Кыргызской Республике, так и в структуре экономической преступности.

Так в 2000 году отмечается наибольшее число зарегистрированных налоговых преступлений – 229. Однако происходит уменьшение данного показателя с 229 зарегистрированных налоговых преступлений в 2000 году до 47 в 2008 году (уменьшение в 4,8 раза). Между тем приведенные цифры не могут полностью отразить масштабы истинной картины уклонения от уплаты налогов, так как налоговые преступления, как и экономические преступления в целом, обладают высокой латентностью.

Анализ структуры налоговой преступности, в основу которой положен уголовно-правовой признак, свидетельствует о том, что доминирующую часть налоговых преступлений составляют противоправные деяния, связанные с уклонением от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов (ст. 213 УК КР), которые составляют примерно 70% от всех зарегистрированных налоговых преступлений. Наименьшее количество случаев рассматриваемых деяний составляют преступления, связанные с уклонением гражданина от уплаты налога (ст. 211 УК КР), их удельный вес в структуре налоговых преступлений составляет всего 3,8%. Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов и обязательных страховых взносов (ст. 212 УК КР) составляет 12%, а неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им (ст. 214 УК КР) соответственно 14,2%.

Одним из основных факторов, повлиявших на криминогенную ситуацию, выразившихся в увеличении регистрации налоговых преступлений за период с 1999 года по 2000 год, на наш взгляд, явилось также вступление в силу с 1 января 1998 года нового Уголовного кодекса Кыргызской Республики, который значительно расширил круг уголовно-наказуемых деяний и усилил уголовную ответственность налогоплательщиков за уклонение от уплаты налогов.

Динамика зарегистрированных налоговых преступлений



Как видно из графика динамики зарегистрированных налоговых преступлений на период с 2001-го по 2002 год идет снижение случаев совершения данных преступлений. Автор объясняет данное явление принятием 23 июля 2001 года Закона КР «О внесении изменений в УК КР» №77, в котором законодатель увеличивает размер неуплаченных налогов, устанавливающих уголовную ответственность. Например, по ст. 211 УК КР «Уклонение гражданина от уплаты налога» крупный размер уклоненного от уплаты налога возрос со ста до тысячи расчетных показателей. По ст. 212 УК КР «Уклонение частного предпринимателя от уплаты налогов» крупный размер возрос от ста пятидесяти до двух тысяч раз расчетных показателей, а особо крупный размер – от тысячи до пяти тысяч расчетных показателей. По ст. 213 УК КР «Уклонение от уплаты налогов должностных лиц хозяйствующих субъектов» крупный размер увеличен с двести до пяти тысяч минимальных месячных заработных плат, а особо крупный размер – с двух тысяч до десяти тысяч минимальных месячных заработных плат. Данные обстоятельства свидетельствуют о том, что законодатель, увеличивая размер уклоненных от уплаты налогов, перевел ранее предусмотренные уголовным законодательством налоговые преступления в налоговые правонарушения, регламентируемые уже налоговым законодательством.

Дополнительным фактором, повлиявшим на снижение регистрации фактов совершения налоговых преступлений, явилось внесение этим же Законом КР №77 примечания к ст. 213 УК КР. В данном примечании отмечалось, что в случае добровольного погашения всей суммы налоговой задолженности, включая штрафные санкции, пени, проценты, на любой стадии уголовного процесса уголовное преследование лица подлежит прекращению. Положения данного примечания распространялись и на статьи 211, 212, 213 настоящего Кодекса. Рассмотрение законодателем такой поощрительной нормы

в свою очередь также привела к снижению факта регистрации налоговых преступлений.

Далее анализируя динамику зарегистрированных налоговых преступлений с 2003 года, автор выявил небольшую тенденцию к увеличению, которую он связал с принятием Закона КР «О внесении изменений в УК КР» от 17 февраля 2003 г. №36. Изменения касались принятия новых редакций статей, предусматривающих ответственность за налоговые преступления, однако, к сожалению, при этом были исключены специальные нормы освобождения от уголовной ответственности, предусмотренные в примечании к ст. 213 УК КР.

Структура налоговой преступности может быть представлена и на основе других критериев. Так, например, по формам собственности, налоговые преступления, совершенные за период с 1995–2008 гг., выглядят следующим образом. Они совершались в организациях и лицами основанных: на частной форме собственности (включая физических лиц) около 90% всех налоговых преступлений; на государственной форме собственности (включая долю государства в уставном фонде) – 4 %; совместной собственности с иностранным капиталом – около 3%; на собственности общественных организаций – около 2%; на полной иностранной собственности – менее 1%.

Как видно из вышеперечисленного, в настоящий момент все налоговые преступления в основном приходятся на долю должностных лиц хозяйствующих субъектов с частным капиталом.

Далее проведенный анализ налоговых преступлений за 1995 – 2008 годы показывает, что по организационно-правовым формам хозяйствующих субъектов картина выглядит несколько иначе, так: 1) на долю акционерных обществ приходится около 30% совершенных преступлений; 2) государственных предприятий около 4%; 3) частных предприятий свыше 60%; 4) фермерских хозяйств около 1%; 5) физических лиц около 5%.

Также анализируя данные по лицам, совершившим налоговые преступления и лицам, осужденным за налоговые преступления, автор выявил – относительно небольшое количество осужденных лиц по сравнению с количеством выявленных лиц, совершивших налоговые преступления в период с 2000 года по 2007 год. Автор считает, что сокращение количества уголовных дел по налоговым преступлениям, которые направляются в суды, происходит за счет прекращения уголовного преследования ввиду добровольного погашения всей суммы налоговой задолженности налогоплательщиком. То есть использования специальной нормы освобождения от уголовного преследования, закрепленной в примечании к ст. 211 УК КР. Также одним из обстоятельств, влияющих на сокращение количества лиц, осужденных за налоговые преступления, является применение актов амнистии от уголовной ответственности или наказания, поскольку большинство налоговых преступлений относится к преступлениям небольшой тяжести и менее тяжким преступлениям.

В третьем разделе «Причины и условия совершения налоговых преступлений на современном этапе» анализируются основные причины и условия возникновения и распространения налоговых преступлений.

Определяя причины и условия совершения налоговых преступлений, наряду с другими известными причинами и условиями, автор предлагает их классифицировать на организационные, политические, нравственно-психологические, экономические и правовые.

В организационные причины и условия совершения налоговых преступлений входит рассмотрение таких аспектов, как эффективность работы государственных органов в борьбе с налоговыми преступлениями. Автор считает, что государство своими действиями способно как устранять причины и условия совершения налоговых преступлений, так и, наоборот, создавать их. Примером может служить упразднение налоговой полиции в 2000 году, которое привело к резкому увеличению совершения налоговых преступлений.

К политической причине уклонения от уплаты налогов автор относит налоговую политику государства, так как совершенная налоговая политика должна проводиться с учетом финансовых интересов не только государства, но и налогоплательщиков.

К нравственно-психологическим причинам и условиям совершения налоговых преступлений, автор относит низкий уровень правовой и налоговой культуры лиц, совершающих налоговые преступления. К сожалению, другим немаловажным фактором, который можно наблюдать как наметившуюся закономерную негативную тенденцию, заключающуюся в том, что само общество проявляет так называемую терпимость по отношению к лицам, совершающим уклонение от уплаты налогов. Таким образом, в сознании людей формируется «нейтральное» отношение к данной категории лиц, рассматривая их как удачливых предпринимателей, что в свою очередь приводит к привыканию к проявляемым преступлениям в сфере налогообложения и отсутствию убежденности в том, что лица, совершающие налоговые преступления, будут привлечены к ответственности.

Экономические причины и условия совершения налоговых преступлений зависят, прежде всего, от изменений, происходящих в предпринимательской жизни страны, которые зависят от разных факторов. Автор отмечает, что со стороны государства должны приниматься меры по уменьшению налогового бремени налогоплательщиков и поддержка предпринимателей.

В правовом аспекте причин и условий совершения налоговых преступлений автор считает несовершенство и нестабильность налогового законодательства. В Кыргызской Республике налоговое законодательство отличается, излишней объемностью, сложностью и высоким уровнем налогообложения. Проведенный опрос работников финансовой полиции выявил в качестве причин совершения налоговых преступлений – это наличие противоречий налогового законодательства и подзаконных актов, а также многочисленные изменения в налоговом законодательстве, не говоря о подзаконных актах.

В работе отмечается, что в борьбе с налоговыми преступлениями существует необходимость в разработке четкой и хорошо продуманной государственной программы противодействия налоговой преступности, которая бы была направлена на устранение всего комплекса причин и условий,

приводящих к совершению и распространению налоговой преступности в Кыргызской Республике.

Вторая глава «Уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений по законодательству Кыргызской Республики» состоит из четырех разделов.

Первый раздел «Объект и предмет налоговых преступлений» посвящен исследованию проблемы определения объекта, предмета налоговых преступлений.

В научной литературе исследования, касающиеся вопроса объекта налоговых преступлений, неоднозначны и имеют разные различные точки зрения. В работе автор проводит анализ данных точек зрения и приходит к выводу, что объектом налоговых преступлений выступает система общественных отношений, складывающаяся в сфере финансовой деятельности государства по поводу формирования местного и республиканского бюджетов. Данное определение объекта налоговых преступлений наиболее полно и объективно выражает степень и характер общественной опасности этой группы преступлений.

Непосредственным объектом по составу ст. 211 УК КР являются общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения физических лиц. По составу ст. 212 УК КР – общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, регулирующие установленный законодательством порядок уплаты налогов индивидуальными предпринимателями. По составу ст. 213 УК КР – общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, регулирующие установленный законодательством порядок уплаты налогов юридическими лицами. По составу ст. 214 УК КР – общественные отношения, регулирующие порядок предоставления государственным органам документов, необходимых для исчисления и уплаты установленных платежей.

В работе рассмотрен также предмет налоговых преступлений. Анализируя в юридической литературе различные точки зрения по данной проблеме, автор считает, что предметом налоговых преступлений являются денежные средства, неуплаченные налогоплательщиком в бюджет государства в качестве установленного налога. Он отмечает достаточно серьезные разночтения в определении предмета преступления, предусмотренного в ст. 211 УК КР «Уклонение гражданина от уплаты налога». Законодатель в диспозиции статьи предусматривает уголовную ответственность гражданина Кыргызской Республики за уклонение от уплаты *налога*. Под данным налогом законодатель подразумевает лишь подоходный налог, так как уклонение совершается путем непредставления декларации о доходах и расходах, в случаях, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах в крупном размере. Налоговое законодательство Кыргызской Республики, обязывая физических лиц, как граждан Кыргызской Республики, так и других лиц являющихся резидентами государства платить подоходный налог, предусматривает и иные виды налогов. Так, например, законом предусмотрены: налог на имущество,

земельный налог и т.д. Решением данной проблемы должна быть замена в диспозиции ст. 211 УК КР слова «налога» на слово «налогов».

В диспозициях других статей, регламентирующих ответственность за налоговые преступления (ст.ст. 212, 213 УК КР), наравне с уклонением от уплаты налогов преступлением считается также уклонение от уплаты обязательных страховых взносов. Данные изменения были внесены Законом КР «О внесении изменений в УК КР» от 17 февраля 2003г. №36. Таким образом, появляется новый предмет рассматриваемых преступлений – обязательные страховые взносы по государственному страхованию. Следовательно, предметом налоговых преступлений выступают налоги и иные платежи.

Во втором разделе «Объективная сторона налоговых преступлений» подробно анализируются спорные вопросы объективной стороны налоговых преступлений.

Объективная сторона налоговых преступлений по уголовному законодательству Кыргызской Республики заключается в уклонении от уплаты налогов, которое может совершаться как путем действия, т.е. включение в декларацию, документы заведомо искаженных данных, уничтожения таких документов. Так и путем бездействия, т.е. невыполнение налогоплательщиком обязанности по представлению декларации, документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов, результатом чего явилась неуплата налога.

Анализируя диспозиции налоговых преступлений (ст.ст. 211, 212, 213 УК КР), автор отмечает, что законодатель определяет такие способы уклонения, как: 1) непредоставление декларации о доходах в случаях, когда подача декларации является обязательной; 2) включение в декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах; 3) непредоставление документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов; 4) уничтожение документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов; 5) включение в документы для исчисления налогов и обязательных страховых взносов заведомо искаженных данных о доходах и расходах; 6) сокрытие других объектов налогообложения и социального страхования.

При изучении судебной практики по делам рассматриваемой категории за 1995 – 2006 годы были получены следующие сведения. Преступлением были признаны: 1) непредоставление документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов – 21%; 2) уничтожения документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов – 4%; 3) включение в документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах – 63%; 4) сокрытие других объектов налогообложения и социального страхования – 12%. Как видно, наиболее часты деяния, связанные с включением в документы заведомо искаженных данных. Автор считает, что профилактическая работа должна быть сосредоточена в этом направлении.

Обязательным признаком объективной стороны рассматриваемых преступлений является неуплата налогов или обязательных страховых взносов в крупном размере. Для каждого состава преступления предусмотрен определенный размер. Так, для ст. 211 УК КР крупный размер установлен как

сумма неуплаченного налогов в тысячу раз превышающий расчетный показатель, установленный законодательством КР на день совершения преступления. В ст.ст. 212, 213 УК КР крупный размер составляет в пять тысяч раз превышающий расчетный показатель.

При рассмотрении ст. 214 УК КР автор отмечает, что диспозиция ее усложнена. Так, объективная сторона данного состава преступления выражается в неисполнении законных требований налоговых служб и органов Социального фонда о представлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налога, страховых взносов по государственному социальному страхованию и других обязательных платежей, неоднократное необеспечение сохранности бланков строгой отчетности счет-фактур по НДС, выданных налоговыми службами, насильственные действия в отношении должностного лица налоговых служб и органов Социального фонда в связи с исполнением им своих служебных обязанностей, а равно срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

В работе дан анализ каждого из указанных признаков объективной стороны преступления. Интерес представляет Закон КР от 17 октября 2008 года №231, где в статью 214 УК КР вносится дополнение, в котором рассматриваемый состав преступления дополняется еще одним признаком, и устанавливается уголовная ответственность за неоднократное необеспечение сохранности бланков строгой отчетности счет-фактур по НДС, выданных налоговыми службами. По мнению автора, такой законодательный подход представляется неверным. Во-первых, необеспечение сохранности бланков отчетности предполагает нарушение каких-либо установленных правил по сохранению этих бланков. Такие правила отсутствуют. Во-вторых, должно быть четко обозначено лицо (возможно по функциональным обязанностям), которое отвечает за сохранность бланков строгой отчетности счет-фактур по НДС. Рассматривая понятие счет-фактуры, то под ней понимается счет, выписываемый продавцом на имя покупателя и удостоверяющий фактическую поставку товара или услуг и их стоимость. В работе предлагается провести декриминализацию и исключить признак необеспечения сохранности бланков строгой отчетности из состава преступления, предусмотренного ст. 214 УК КР и предусмотреть за него административную ответственность.

Автор обращает внимание на определении момента окончания уклонения от уплаты налогов и приходит к выводу, что состав налоговых преступлений по конструкции относится к формальным составам. Следовательно, уклонение от уплаты налогов считается оконченным составом преступления с момента истечения срока представления декларации, когда подача декларации является обязательной при условии, что к этому моменту размер неуплаченного налога составляет крупный размер. При уклонении от уплаты налогов посредством представления декларации, содержащей искаженные сведения с момента подачи декларации в налоговые органы с заведомо искаженными данными о доходах или расходах в крупном размере.

Автор рассматривает вопрос о специальных условиях освобождения от уголовной ответственности лиц, совершивших налоговые преступления.

Освобождение от уголовной ответственности недобросовестного налогоплательщика предусмотрено в примечании к ст. 211 УК КР. Автор считает, что законодатель правильно поступил, введя данную поощрительную норму. Целесообразность включения специальных условий освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления объясняется приоритетностью действий, направленных на выплату возникшей налоговой задолженности в бюджет государства.

В третьем разделе «Субъект налоговых преступлений» исследуются вопросы правильного определения субъекта налоговых преступлений.

Субъектом налоговых преступлений по УК КР является физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста, вменяемое, то есть способное отвечать за свои виновные действия. Общий субъект преступления – ст. 211 УК КР, специальный субъект преступления – ст.ст. 212, 213 УК КР, общий и специальный субъект преступления – ст. 214 УК КР.

В ст. 211 УК КР «Уклонение гражданина от уплаты налога» по смыслу статьи субъектом налогового преступления являются только граждане Кыргызской Республики. Под понятием граждане КР мы понимаем лиц, которые имеют официальный зарегистрированный государством статус подданства Кыргызской Республики. Автор считает неоправданным сужение круга лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, принадлежностью к гражданству КР, что противоречит Конституции КР, так статья 22 Конституции КР гласит: «Каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и случаях, предусмотренных законом». Таким образом, данная обязанность возлагается уже не только на граждан Кыргызской Республики, но и на других физических лиц (иностранцы граждане, лица без гражданства), имеющих доход на территории Кыргызской Республики. В связи с этим автором предлагается новая редакция ст. 211 УК КР – «Уклонение физического лица от уплаты налогов путем непредставления налоговой декларации, когда подача декларации является обязательной, либо путем включения в налоговую декларацию заведомо искаженных данных о доходах или расходах в крупном размере».

В статье 212 УК КР в качестве субъекта преступления законодатель определяет частного предпринимателя, исследуя нормы налогового и административного законодательства, законодателем используется понятие «индивидуальный предприниматель». Следовательно, отсутствует гармонизация используемых понятий в разных отраслях права. В целях введения единых понятий и гармонизации норм, регламентирующих ответственность за налоговые правонарушения в налоговом, административном и уголовном законодательствах, предлагается внести изменения в статью 212 УК КР и заменить слово «частного» словом «индивидуального».

Статья 213 УК КР «Уклонение от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов» предусматривает ответственность должностных лиц организаций или учреждений, уклонившихся от уплаты налогов и обязательных взносов.

Предлагается раскрыть понятие должностных лиц хозяйствующих субъектов в Примечании к статье 213 УК КР.

Автор обращает внимание на анализ точек зрения в юридической литературе по рассмотрению юридического лица в качестве субъекта преступления. В работе отмечается позиция автора о признании приоритетности традиционного подхода к понятию субъекта преступления, под которым понимается вменяемое, физическое лицо, достигшего возраста уголовной ответственности.

Статья 214 УК КР «Неисполнение законных требований налоговых служб, органов Социального фонда и противодействие им» предусматривает также специальных субъектов налогового преступления. Субъектом преступления является не только должностное лицо организации, но и вменяемое физическое лицо, достигшее шестнадцатилетнего возраста.

Четвертый раздел «Субъективная сторона налоговых преступлений» посвящен изучению формы вины, мотивам и цели налоговых преступлений.

Прежде всего, автор отмечает, что рассматриваемые преступления совершаются умышленно. Причем, как полагает автор, налоговые преступления совершаются только с прямым умыслом.

Умышленная форма вины субъектов налоговых преступлений в виде именно прямого умысла опосредуется следующими способами уклонения от уплаты налогов: 1) непредоставление декларации о доходах и расходах, в случаях, когда подача декларации является обязательной, или документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов; 2) включение в декларацию или документы заведомо искаженных данных о доходах и расходах; 3) уничтожение документов для исчисления налогов и обязательных страховых взносов; 4) сокрытие других объектов налогообложения и социального страхования; 5) неисполнение законных требований налоговых служб и органов Социального фонда о предоставлении документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, страховых взносов и других обязательных платежей; 6) насильственные действия в отношении должностного лица налоговых служб и органов Социального фонда в связи с исполнением им своих служебных обязанностей; 7) срыв пломб и печатей, наложенных налоговыми службами.

Необходимо исключать случаи, когда налогоплательщик неправильно понял положения закона и по этой причине не уплатил налог, то имеет место не виновное поведение, так называемая юридическая ошибка (казус) вследствие заблуждения, соответственно лицо не подлежит уголовной ответственности за налоговые преступления.

В работе также детально рассмотрены такие признаки субъективной стороны как мотив и цель. Налоговые преступления чаще всего совершаются с корыстным мотивом. Корысть – это определенная материальная потребность лица. В качестве цели налоговых преступлений выступает уклонение от исполнения обязательств по уплате налогов в соответствии с законодательством Кыргызской Республики для использования данных средств по своему усмотрению.

Третья глава «Проблемы применения наказания за налоговые преступления» посвящена анализу построения санкций за налоговые преступления и вопросам применения наказания за их совершение.

В санкциях за налоговые преступления законодатель предусматривает такие виды наказаний, как: штраф, общественные работы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, лишение свободы, а в некоторых статьях установлена конфискация имущества в качестве дополнительного вида наказания.

Как показывает проведенный автором выборочный анализ приговоров за налоговые преступления, чаще всего суды применяют такой вид наказания как штраф – 75%, лишение свободы составляет лишь 9%, применение судом акта амнистии по освобождению виновного лица от уголовной ответственности или наказания равен 16%.

Автор приходит к выводу о том, что одной из негативных тенденций развития уголовного законодательства Кыргызской Республики является вопрос установления наказания за совершение налоговых преступлений, которая заключается в отсутствии четко продуманной и последовательной политики государства в сфере налоговых преступлений. Примером могут служить принимаемые Законы КР «О внесении изменений и дополнений в УК КР» по налоговым преступлениям. Так с момента принятия Уголовного кодекса КР 1997 г. их было четыре, которые повышали наказуемость за налоговые преступления, а затем предпринимались действия по либерализации наказания за их совершение. Одним из примеров может служить следующее обстоятельство, при внесении изменений в налоговые преступления по увеличению крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов наказание, установленное в санкции данных статей, при этом оставалось неизменным.

Анализ динамики состояния пенализации преступлений, предусмотренных статьями 211, 212, 213, 214 УК Кыргызской Республики, с учетом внесенных законодателем изменений позволил автору сделать вывод о некотором ужесточении уголовной ответственности лиц, уклоняющихся от уплаты налогов. Данный процесс наблюдается в увеличении размеров штрафов за совершение налоговых преступлений. Однако при более детальном анализе автором установлено, что размер штрафа в санкциях статей за налоговые преступления меньше суммы неуплаченного налога.

В работе также выявлены следующие проблемы построения санкций налоговых преступлений – это установление большого разрыва нижнего и верхнего предела штрафа, несоразмерность размера уклонения от уплаты налогов с установленным размером штрафа, целесообразность установления лишения свободы как вида наказания за налоговые преступления.

Рассматривая вопрос об установлении штрафа, автор приходит к выводу, что в санкции статьей налоговых преступлений предусмотрен большой разрыв между нижним и верхним пределом штрафа. Так, в санкции ч.1 ст. 213 УК КР установлен штраф от пятисот до пяти тысяч расчетных показателей, в санкции ч.2 ст. 213 УК КР – от пяти тысяч до десяти тысяч расчетных показателей.

Исследуя целесообразность установления в санкции статей за налоговые преступления такого вида наказания как лишения свободы, автор пришел к выводу о том, что отсутствует эффективность данного наказания в случаях уклонения от уплаты налогов. Так, анализ приговоров за налоговые преступления показывает, что лишение свободы, как вид наказания, применяемое в отношении виновного лица составляет лишь 9%, довольно малая доля и, как правило, данное наказание признают условным с назначением испытательного срока.

В результате проведенного анализа норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления, мы пришли к выводу о том, что к еще одной из проблем применения наказания за налоговые преступления можно отнести вопрос о несоразмерности установленных законодателем сумм крупного и особо крупного размеров в результате уклонения от уплаты налогов с размерами штрафа в санкциях данных статей. Таким образом, мы считаем, нарушается один из основополагающих принципов уголовного права – принцип справедливости. Так, крупный размер уклонения от уплаты налогов в статье 211 УК КР установлен в сумме 1000 раз, превышающий расчетный показатель, а размер штрафа в санкции статьи определен от 100 до 300 расчетных показателей. Таким образом, даже максимальная сумма установленного штрафа 30 000 сом не восполняет тот ущерб, который был причинен бюджету государства в результате непоступления в бюджет суммы в размере 100 000 сом. Такую ситуацию мы наблюдаем в ст.ст. 211 и 212 УК КР. Лишь в статье 213 УК КР верхний предел суммы штрафа установленного в санкции статьи, соразмерен сумме размера уклонения от уплаты налогов, но в то же время разница между нижним и верхним пределом установленного штрафа довольно ощутимая. Следовательно, наказание за уклонение от уплаты налогов в виде штрафа может быть назначено судом меньше чем сумма неуплаченного государству налога.

В работе обосновывается положение, что сумма штрафа, установленная в санкции статьи за уклонение от уплаты налогов, не должна быть меньше суммы неуплаченных налогов, установленных законодательством Кыргызской Республики. В этой связи представляется целесообразным установить нижний предел штрафа в санкциях статей по налоговым преступлениям равным сумме крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов соответственно.

Автор обращает внимание на рассмотрении вопроса о конфискации имущества, как одного из возможного вида наказаний за совершение налоговых преступлений. Конфискация имущества, по мнению автора, является одним из эффективных видов наказания, с точки зрения именно карательного воздействия. В работе четко обозначена авторская позиция: конфискация имущества является действенным правовым инструментом, с помощью которого можно изъять незаконно приобретенное имущество и в современных условиях необходимо развивать данный институт. В подтверждении нашей позиции, можно привести тот факт, что возможность конфискации имущества допускается нормами международного законодательства, например, Конвенция

об отмывании, выявлении, изъятии и конфискации доходов от преступной деятельности Совета Европы от 1990 г., Конвенция ООН против транснациональной организованной преступности 2000 г. и др.

Вместе с тем в санкциях статей Особенной части УК КР наблюдается тенденция установления конфискации имущества как дополнительного наказания за корыстные преступления, не являющиеся тяжкими или особо тяжкими. К примеру, санкция ч. 2 ст. 212 УК КР устанавливает наказание в виде лишения свободы на срок от одного года до трех лет с конфискацией имущества или без таковой, также в санкции ч. 2 ст. 213 УК КР установлено наказание в виде штрафа в размере от пяти тысяч до десяти тысяч расчетных показателей или лишением свободы на срок от трех до пяти лет с конфискацией имущества. Как мы видим, деяния, предусмотренные ч. 2 ст.ст. 212, 213 УК КР законодатель относит к категории менее тяжких преступлений. Соответственно, прослеживается несоответствие нормам Общей части УК КР, регламентирующим вопросы назначения наказания в качестве дополнительного вида конфискацию имущества, в которых четко установлены категории преступлений – это тяжкие или особо тяжкие, совершенные из корыстных побуждений.

В юридической литературе не раз поднимался вопрос о целесообразности рассмотрения конфискации имущества как основного вида наказания. Учитывая изменения, происходящие в сфере экономической деятельности, автор считает целесообразным рассмотреть конфискацию имущества в качестве основного вида наказания в целях восстановления социальной справедливости для конкретной группы преступлений, а именно за совершение налоговых преступлений, которые имеют строго корыстную направленность. В качестве основного вида наказания за уклонения от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере предусмотреть в санкциях статей конфискацию имущества виновного лица. Автор предлагает, что в случае применения за налоговые преступления такого основного вида наказания, как конфискация имущества можно было бы рассчитывать на более полное возмещение ущерба нанесенного государству за счет непоступления установленных законодательством Кыргызской Республики налогов. В свою очередь введение конфискации имущества как основного вида наказания за налоговые преступления являлось бы эффективной профилактической мерой борьбы с данными преступлениями.

Анализ санкций за налоговые преступления показывает то, что на сегодняшний день существует необходимость проведения «ревизии» норм Общей и Особенной частей Уголовного кодекса Кыргызской Республики на предмет устранения существующих недочетов и противоречий.

Решением многих вопросов, которые были подняты автором, могли бы служить разработанные разъяснения в Постановлении Пленума Верховного суда Кыргызской Республики по вопросам налоговых преступлений на основе анализа судебной практики по данной категории дел, что свою очередь дало бы единообразное понимание норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления.

К сожалению, существует еще одна проблема, которая состоит в том, что в целом отсутствует картина, отражающая результаты по обобщению практики применения наказаний по налоговым преступлениям. Следует отметить, что отсутствует системный анализ не только в части вопросов по применению наказания за налоговые преступления, но и по другим вопросам налоговой преступности, а также возможности противодействия данным видам преступлений.

III. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

По результатам диссертационной работы сформулированы основные выводы, характеризующие теоретическую и практическую значимость исследования:

1. Под налоговой преступностью понимается совершаемая на определенной территории и за определенный период времени совокупность преступлений, характеризующихся уклонением от исполнения конституционной обязанности по уплате налогов и посягающих на общественные отношения по поводу формирования доходной части бюджета государства посредством поступления установленных законодательством налогов, а также подрывающих устойчивость бюджетной политики государства.

2. Предлагается классификация налоговых преступлений по двум основаниям: по субъекту и по способу совершения налогового преступления.

3. Под налоговыми преступлениями следует понимать виновные, общественно опасные деяния, запрещенные Уголовным кодексом Кыргызской Республики под угрозой наказания, посягающие на общественные отношения, регулирующие формирование доходной части бюджета за счет исполнения конституционной обязанности по уплате налогов, выражающееся в нарушении порядка исчисления и уплаты налоговых платежей, установленных действующим законодательством.

4. Анализ показателей, характеризующих динамику состояния налоговой преступности, позволяет сделать вывод о том, что налоговая преступность, начиная с 2002 года, имеет относительно постоянную величину как в структуре общей преступности в Кыргызской Республике, так и в структуре экономической преступности.

5. Анализ структуры налоговой преступности, в основу которой положен уголовно-правовой признак, свидетельствует о том, что доминирующую часть налоговых преступлений составляют противоправные деяния, связанные с уклонением от уплаты налогов и обязательных страховых взносов должностных лиц хозяйствующих субъектов (ст. 213 УК КР), которые составляют примерно 70% от всех зарегистрированных налоговых преступлений.

6. Автор считает, что определенная стабилизация и даже уменьшение налоговых преступлений за последние годы связаны с активизацией деятельности финансовой полиции, налоговых органов, наработанной практикой пресечения данных видов преступлений и мерами государства

направленными на гуманизацию уголовной политики в Кыргызской Республике.

7. Автором предлагается классифицировать причины и условия, способствующие совершению налоговой преступности, на организационные, политические, нравственно-психологические, экономические и правовые.

8. Считается обоснованным введение законодателем поощрительной нормы в виде специальных условий освобождения от уголовной ответственности. Целесообразность включения специальных условий освобождения от уголовной ответственности за налоговые преступления объясняется приоритетностью действий, направленных на выплату возникшей налоговой задолженности в бюджет государства.

9. Анализируя вопрос о признании или непризнании юридических лиц субъектами налоговых преступлений в свете проводимых уголовно-правовых реформ в государствах постсоветского пространства, автор пришел к выводу о том, что нельзя ставить знак равенства между понятием вины физического лица, как психического отношения к совершаемому общественно опасному деянию и виной юридического лица. Поскольку к юридическим лицам как субъектам уголовной ответственности не применимы цели наказания и не на них рассчитана концепция вины, сформулированная в уголовном праве. Автор придерживается традиционного подхода к понятию субъекта преступления.

10. Отмечается отсутствие четко продуманной и последовательной политики государства в сфере налоговых преступлений. Примером могут служить принимаемые Законы КР «О внесении изменений и дополнений в УК КР» по налоговым преступлениям. Так, с момента принятия Уголовного кодекса КР 1997 г. их было четыре, которые повышали наказуемость за налоговые преступления, а затем предпринимались действия по либерализации наказания за их совершение. Одним из примеров может служить следующее обстоятельство, при внесении изменений в налоговые преступления по увеличению крупного и особо крупного размера уклонения от уплаты налогов наказание, установленное в санкции данных статей, при этом оставалось неизменным.

11. Обосновывается позиция автора о том, что сумма штрафа, установленного в санкции статьи за уклонение от уплаты налогов, не может быть меньше суммы неуплаченных налогов, установленных законодательством Кыргызской Республики. В этой связи представляется целесообразным установить нижний предел штрафа в санкциях статей по налоговым преступлениям равным сумме крупного или особо крупного размера уклонения от уплаты налогов соответственно.

12. Судебная практика по налоговым преступлениям характеризуется мягкостью приговоров, поскольку анализ уголовных дел выявил, что к осужденным, как правило, применяется условное осуждение или освобождение от уголовной ответственности или наказания в связи с актами амнистии независимо от сумм уклоненного от уплаты налогов.

13. Учитывая изменения, происходящие в сфере экономической деятельности, автор считает целесообразным рассмотреть конфискацию

имущества в качестве основного вида наказания в целях восстановления социальной справедливости для конкретной группы преступлений, а именно за совершение экономических преступлений, которые характеризуются корыстной направленностью. В случае применения за налоговые преступления такого основного вида наказания, как конфискация имущества можно было бы рассчитывать на более полное возмещение ущерба, нанесенного государству за счет непоступления установленных законодательством Кыргызской Республики налогов.

14. Отмечается отсутствие системного анализа вопросов по применению наказания за налоговые преступления. Решением многих вопросов могли бы служить разработанные разъяснения в Постановлении Пленума Верховного суда Кыргызской Республики по вопросам налоговых преступлений на основе анализа судебной практики по данной категории дел, что свою очередь дало бы единообразное понимание норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления.

Опубликованность результатов исследования:

1. Налоговые преступления: их структура и понятие // Пять лет Уголовному кодексу Кыргызской Республики: проблемы дальнейшей либерализации уголовной политики государства: Материалы республиканской научно-практической конференции. – Бишкек, 2003. – 0,75 п.л.
2. Вопросы совершенствования уголовной политики в сфере борьбы с налоговыми преступлениями / Актуальные проблемы уголовной политики в Кыргызстане. Материалы науч.-практ. конференции // Вестник КНУ им. Ж.Баласагына. – Бишкек, 2003. – Сер.1. – Т.1. – 0,6 п.л.
3. Система налоговых преступлений по законодательству Кыргызской Республики // Ученые труды Академии МВД Республики Казахстан.– Алматы, 2004. – № 5. – 0,5 п.л.
4. Криминологическая характеристика налоговых преступлений в Кыргызской Республике // Ученые труды Академии МВД Республики Казахстан.– Алматы, 2004. – № 5. – 0,4 п.л.
5. Понятие налоговых преступлений // Вестник Кыргызско-Российского Славянского университета. – 2007. – Т.7. – № 1. – 0,5 п.л.
6. Сравнительный анализ налоговых преступлений по уголовным кодексам Кыргызской Республики, Республики Казахстан и Российской Федерации // Вестник Кыргызско-Российского Славянского университета. – 2008. – Т.8. – № 3.– 0,6 п.л.
7. Понятие налогового правонарушения по новому Налоговому кодексу Кыргызской Республики // Вестник КГЮА. – 2008. – № 5. – 0,3 п.л.
8. Понятие налогового правонарушения по новому Налоговому кодексу Кыргызской Республики // Наука и новые технологии. Министерство образования и науки Кыргызской Республики. – 2009. – № 3. – 0,3 п.л.

Иманалиев Курманбек Белековичтин 12.00.08 – жазык-укугу жана криминология; жазык-аткаруу укугу адистиги боюнча юридикалык илимдеринин кандидаты окумуштуулук даражасын алууга “Кыргыз Республикасынын мыйзамдары боюнча салыктык кылмыштар үчүн жоопкерчилик (жазыктык-укуктук жана криминалдык аспектери)” темасындагы диссертациялык изилдөөсүнө карата

Резюме

Негизги сөздөр: салыктар, милдеттүү камсыздандыруу төлөмдөрү, салык саясаты, салыктык кылмыштар, салык төлөөдөн качуу.

Диссертациялык изилдөөнүн объектиси салыктык кылмыштарды регламенттөө процессинде пайда болгон теориялык жана практикалык маселелердин (жазыктык-укуктук жана криминалдык) комплекси болуп саналат.

Диссертациялык изилдөөнүн максаты Кыргыз Республикасынын мыйзамдары боюнча салыктык кылмыштардын криминалдык жана жазыктык-укуктук аспектерин изилдөө жана жүргүзүлгөн изилдөөнүн негизинде Кыргыз Республикасынын жазык мыйзамдарын өркүндөтүүгө багытталган сунуштарды жана рекомендацияларды иштеп чыгуу болуп саналат. Изилдөөдө Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодекси боюнча салыктык кылмыштардын криминалдык жана жазыктык-укуктук мүнөздөмөсү боюнча маселелер каралган.

Автор тарабынан Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодекси боюнча салыктык кылмыштар үчүн жоопкерчиликти караштырган нормаларды өркүндөтүү боюнча тыянактар жана практикалык рекомендациялар иштелип чыккан.

РЕЗЮМЕ

на диссертационное исследование

Иманалиева Курманбека Белековича на тему:

«Ответственность за налоговые преступления по законодательству Кыргызской Республики (уголовно-правовые и криминологические аспекты)» на соискание
ученой степени кандидата юридических наук
по специальности 12.00.08 – уголовное право и криминология;
уголовно-исполнительное право

Ключевые слова: налоги, обязательные страховые взносы, налоговая политика, налоговые преступления, уклонение от уплаты налогов.

Объектом диссертационного исследования является комплекс теоретических и практических проблем (уголовно-правовых и криминологических), возникающих в процессе регламентации налоговых преступлений.

Целью диссертационного исследования явилось изучение криминологического и уголовно-правового аспекта налоговых преступлений по законодательству Кыргызской Республики и на основе проведенного исследования выработать предложения и рекомендации, направленные на совершенствование уголовного законодательства Кыргызской Республики.

В работе рассмотрены вопросы криминологической и уголовно-правовой характеристики налоговых преступлений по УК КР.

Автором разработаны выводы и практические рекомендации по совершенствованию норм, регламентирующих ответственность за налоговые преступления по УК КР.

Summary

on the research of Imanaliev Kurmanbek Belekovich

on: «Liability for tax crimes under the laws of the Kyrgyz Republic (criminal law and criminological aspects)» for the degree of candidate of legal sciences, specialty 12.00.08 - criminal law and criminology, penal - executive law

Keywords: taxes, mandatory insurance contributions, tax policy, tax crimes, tax evasion.

The object of the dissertation research is a complex of theoretical and practical issues (criminal law and criminology) arising during the regulation of tax crimes.

The purpose of the dissertation research is to study criminological and criminal aspects of tax crimes under the legislation of the Kyrgyz Republic and development on the basis of carried out research proposals and recommendations aimed to improve the criminal legislation of the Kyrgyz Republic

In the work questions of criminological and criminally-legal characteristics of tax crimes under the Criminal Code of Kyrgyz Republic are considered.

The author developed conclusions and practical recommendations to improve the norms regulating the responsibility for tax crimes under the Criminal Code of Kyrgyz Republic.