

С.Ш. Даубасов

әл-Фараби атындағы ҚазҰУ,
з.ғ.к., аға оқытушы, Алматы қаласы, Қазақстан.

E-mail: sabit_75@mail.ru

Белхожаева Д.Ж.

Абай атындағы ҚазҰПУ,
аға оқытушы, Алматы қаласы, Қазақстан

E-mail: dinar_15@list.ru

Салық төлеуден жалтарғаны үшін қылмыстық жауаптылықты жүзеге асырудың өзекті мәселелері

Түйіндеме Осы мақалада салық төлеуден жалтарғаны үшін қылмыстық жауаптылықты жүзеге асырудың өзекті мәселелері қарастырылады. Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексінің 244, 245 баптарының қалыптарын талдай отырып, салық заңнамалары мен қылмыстық заңнамалардың ара-қатынасын жетілдіру мәселелері зерделенген.

Кілт сөздер: салық агенті, салық агентінің міндеттері,

Актуальные проблемы реализации уголовной ответственности за уклонение от уплаты налогов

Аннотация Данная статья посвящена анализу уголовно-правовой нормы об ответственности за уклонение от уплаты налогов. Рассмотрены вопросы законодательной регламентации нормы статьи 244, 245 Уголовного кодекса РК, а также вопросы несовершенства взаимодействия налогового и уголовного законодательства.

Ключевые слова:

Налоговый агент, обязанности налогового агента, уголовная ответственность, налоговые преступления, налоговое законодательство.

Actual problems of realization of criminal liability for evasion of taxes

Summary This article is devoted to the analysis of the criminal precept of law about responsibility for evasion of taxes. Questions of a legislative regulation of standard of article 244, 245 of the Criminal code of RK, and also questions of imperfection of interaction of the tax and criminal law are considered.

Keywords:

Tax agent, duties of the tax agent, criminal liability, tax crimes, tax law.

Салық қылмыстарын экономикалық қызмет аясындағы қылмыстардың қатарына жатқызу даулы мәселелердің бірі.

Қылмыстық құқық саласының маманы профессор Н.Н. Полянский былай дейді: "салық қылмыстары басқару органдарының қызметін бұзады, яғни салықтық бұзушылық қаржылық ведомстваға және азаматтардан салық салуда және салық алудағы қызметіне кедергі келтіреді." Н.Н. Полянский өзінің пікірін білдіре отырып, салықтық құқықбұзушылық биліктің қаржылық қызметіне қарсы әрекет етеді, - деген А.Н. Трайниннің көзқарасымен келісетіндігін білдіреді [1, 15 б].

Бүгінгі таңда да кейбір заңгерлер салық қылмысын басқару тәртібіне қарсы қылмыстарға жатқызады. Осыған байланысты А.И. Сотов былай деген: "осы қатынастың негізгі өзіне тән белгілері, біріншіден, мемлекеттік билікті жүзеге асыру аясында пайда болады, екіншіден, қатысушылардың бірі болып мемлекеттік орган танылады. Азамат меншігінің бір бөлігін мәжбүрлеп мемлекет пайдасына алу қоғамдық өмірдің бір саласын қамтиды, міне, осы жерде жариялық билік жүзеге асырылады, өйткені, мемлекеттік орган ретінде салық инспекциялары қатынасқа түседі" [2, 70 б].

"Салық заңнан туындайтын жария-құқықтық міндет ретінде ұғыну, осы міндетті орындамауды мемлекетке қарсы жасалынған іс-әрекет ретінде тұжырымдауға мүмкіндік береді," - дей отырып кейбір авторлар салық қылмысын мемлекеттік қылмыстар қатарына

жатқызуға тырысқан.

Бүгінгі таңда салық заңдарын бұзушылықты экономикалық қызмет аясындағы қылмыстардың қатарына жатқызуда заң шығарушы бірінші кезекте оның экономикадағы ролін басшылыққа алған. Өйткені, салықты жаппай төлеуден жалтару нәтижесінде мемлекет төлем қажеттілігін жоғалтады, яғни, оның басқару жүйесіне емес, негізгі қаржылық қызметіне зиян келтіріледі. Өз кезінде қылмыстық құқық саласының атақты маманы А.А. Пионтковский сол кездің өзінде төмендегідей көзқараста болған, салық төлеушілердің салық төлеуден жалтаруы-мемлекеттің қаржылық қуатын әлсірететін қаржылық органдарға қарсы бағытталынған әрекет. Салық қылмысы өз сипаты бойынша экономикалық қылмыстарға жақын келеді [3, 120 б].

Осы пікірдің дұрыстығы салдарынан, жаңа қылмыстық заңға сәйкес, қарастырылып отырған қылмыс экономикалық қызмет аясындағы қылмыстың санатына жатқызылады. Қазіргі таңдағы экономикалық жүйе ұғымы қоғамда әрекет ететін мүліктік қатынастардың негізінен туындайтын қоғамдық процестердің жиынтығын қамтиды. Экономикалық жүйенің негізгі элементі: шаруашылық қызмет нәтижесі қоғамдағы меншік нысанына негізделген әлеуметтік-экономикалық қатынастар; шаруашылық қызметтің ұйымдық нысандары; шаруашылық субъектілер арасындағы нақты экономикалық байланыс болып табылады.

Міне, осыған орай, экономикалық қызмет аясындағы қылмысты қоғамның экономикалық жүйесінің негізіне қол сұғатын қоғамға қауіпті іс-әрекет деп түсінуге болады. "Салық қылмысының топтық объектісі қылмыстық заңмен қорғалатын экономикалық қызмет процесінде қалыптасқан қоғамдық қатынастардың жүйесі", - деп тұжырымдайды И.М. Кучеров [4, 17 б].

И.М. Кучеров өзінің соңғы еңбегінде салық қылмысының топтық объектісіне өзгеше түсініктеме берген: "салық қылмысының топтық объектісін қылмыстық заңмен қорғалатын салық және алымдарды алуға байланысты қатынастардың, салықтық бақылауды жүзеге асыру және салықтық құкбұзушылық жасағаны үшін жауапкершілікке тарту процесіндегі қалыптасқан қатынастардың жиынтығы, - дейді [4, 18 б].

Ал, А.И. Худяковтың пікірінше, салық қылмысының топтық объектісі - мемлекеттің салық құрылысы, яғни салық құрылымымен (салық органдарының жүйесі және олардың өкілеттілігі) және салық жүйесі (мемлекетпен бекітілген салық жиынтығы) құрайды [5, 46 б].

Қарастырылып жатқан қылмыстың топтық объектісін анықтау кезінде, жоғарыда айтылғандай экономикалық қызметті, яғни экономикалық игілікті құрумен және оны тұтынуды басшылыққа аламыз. Осыған орай, салық қылмысының топтық объектісін қылмыстық заңмен қорғалатын экономикалық игілікті құру және тұтыну процессінде қалыптасатын қоғамдық қатынастардың жүйесі ретінде анықтауға болады.

Экономикалық қызмет аясында жасалынатын өзге де қылмыстық қол сұғушылықтан салық қылмысының айырмашылығына оның тікелей объектісін анықтау арқылы қол жеткізуге болады. Салық қылмысы мемлекеттік қаржы жүйесіне қол соғады, - деген көптеген тұжырымдарымен келіспеске болмайды.

Бірақ-та, қарастырылып отырған қылмыстың тікелей объектісі ретінде қаржылық жүйеде орын алатын барлық қоғамдық қатынастардың жиынтығын ала бермеуіміз керек.

Заңдық талдау кезінде салық заңдарын бұзумен байланысты әрбір қылмыстың құрамы үшін өзіне тән тікелей объектісіне тоқталу арқылы өзге қылмыстардан ажыратуға мүмкіндік аламыз.

Қаржы маңызды экономикалық институт ретінде ұлттық байлықтың бөлігін ақша кіріс ретінде қалыптастыру және қоғамның әлеуметтік-экономикалық қажеттілігін қанағаттандыруға пайдаланатын, қоғамдық өнімде бөлу және қайта бөлу процесіндегі пайда болатын ақша қатынастары ретінде түсіндіріледі [6, 47 б.].

Шаруашылық қатынастардың бөлігі болғандықтан қаржылар экономикалық базиске жатқызылады. Мемлекет өзінің қызметін жүзеге асыру үшін қаржыларды пайдаланады.

Мемлекеттік қаржылардың экономикалық мазмұны біртектес болмайды, өйткені оның құрамын арнайы қызметтерді орындайтын жекеленген бөлімдер құрайды.

Мемлекеттік қаржының негізгі элементі бюджет болып табылады. Бюджет — мемлекеттің өз қызметін қамтамасыз ету үшін тағайындалған, заңдық актілерде көзделген салықтар, алымдар, өзге де міндетті төлемдер, салыққа жатпайтын өзге де түсімдер есебінен құралатын, заңмен немесе жергілікті өкілді органдардың шешімімен бекітілген мемлекеттің орталықтандырылған ақша қоры [7, 10 б].

Бірақ-та, бұл қатынастарды салық қылмысының тікелей объектісі деп қарастыруға болмайды. Бұл тұжырымды бюджеттің кірістері тек салықтық түсімдерден ғана емес, өзге де түсімдерден құралатындығымен негіздейміз.

Салық қылмысы салық салу аясында қалыптасқан қатынастарға қол сұғады. Салық қылмысының тікелей объектісі туралы заң әдебиеттерінде бірегей тұжырым жоқ.

И.И.Кучеров былай дейді: "салық қылмысының тікелей объектісі — салықтарды және өзге де міндетті төлемдерді төлеу және есептеу процесінде, сонымен қатар оларды өз уақытында және толық төлеуі үшін бақылауды жүзеге асыру кезінде пайда болған, қылмыстық заңмен қорғалатын қоғамдық қатынастардың жиынтығы" [4, 20 б].

Ал, профессор Э.Н. Жевлаковтың пікірінше, "қылмыстың объектісі — мемлекеттік бюджетті қалыптастыру және салық төлеушілердің кірісіне мемлекет тарапынан бақылау аясындағы қоғамдық қатынас ретінде анықтама береді" [6, 34 б.].

Э.Н.Жевлаков екі жыл бұрын былай жазған еді, салық қылмысы мемлекеттің ақша қорларын (мемлекеттің қаржылық қызметі) қалыптастыру аясында пайда болған қоғамдық қатынастарды салық қылмысының объектісі ретінде қарастырған

Ал, өзге авторлар тобы осы мәселе бойынша ұқсас позицияда, яғни қылмыстың тікелей объектісін салық төлеушілердің негізгі міндеті — салық органдарына тиісті құжаттарды және салықты төлегендігі туралы мәліметтерді тапсырумен байланысты қатынастар құрайды, ал қосымша объектісін алынбаған пайда нысанында зиян келтірілген мемлекеттік меншік қатынасы құрайды" [6].

В.В.Лукияновтың пікірінше, қарастырылып жатқан қылмыстың тікелей объектісі — шаруашылық субъектілерінің пайдасына салық салу кезінде пайда болатын қоғамдық қатынас ретінде қарастырған [8, 66 б].

Салық қылмысының объектісі ҚР-ның қаржы жүйесі, салықты алу және есептеу тәртібі мемлекетпен қорғалатын және белгіленетін, есептелінген салықтан түсетін кірісті мемлекеттің алмаған мемлекеттік меншігі, - деген тұжырымды Е.В.Порохов ұсынады [9, 77 б].

А.А.Куприянов әртүрлі деңгейдегі бюджеттерге белгіленген ақша сомасын төлеу міндеттемесінен туындайтын салық төлеуші мен мемлекет арасындағы пайда болатын құқықтық қатынасты қылмыстың тікелей объекті ретінде қарастырған [10, 66 б].

А.И.Сотов былай дейді, "салық қылмысының тікелей объектісі мемлекеттің қаржылық қызметін жүзеге асыру аясындағы қалыптасқан қоғамдық қатынас болып табылады" [2, 270 б].

Қылмыстың тікелей объектісі бюджетті қалыптастырумен байланысты мемлекеттің қаржылық қызметі аясындағы пайда болған қоғамдық қатынастар,- дейді В.Д.Ларичев [11, 154 б].

Заңды талдау, салық заңдарын бұзумен байланысты әрбір қылмыс құрамының өзіне тән тікелей объектісін иемденеді, - деп қорытындылауға мүмкіндік береді.

Осыған орай, ҚР ҚК-ң 245-бабында көзделген қылмыстың тікелей объектісі ретінде заңды тұлғалардың салықты төлеуі және есептеу тәртібіне байланысты туындайтын қатынастарды жатқызуға болады. Ал, ҚР ҚК-ң 244-бабында қарастырылған қылмыстың тікелей объектісіне жеке тұлғалардың табыс салығын төлеуі және есептеу тәртібі бойынша пайда болатын қоғамдық қатынастарды жатқызады. Егер қылмыс табысы туралы декларацияны бермеуі арқылы жасалынса, осы әрекеттің тікелей объектісін салық

органдары тарабынан жеке тұлғалардың табыс салығын төлеуі үшін бақылауды жүзеге асыру аясында пайда болатын қатынастар құрайды.

Жоғарыда көрсетілгендей, пікірлердің көп қырлығы салық қылмысын бейнелейтін қылмыстық-құқықтық қалыптарды қылмыс объектісі тікелей көзделмегендігімен байланыстырамыз. Сондықтан, қылмыстың тікелей объектісі туралы мәселені шешу кезінде бізге белгілі "қылмыс заты қылмыс объектісінің мәнін терең және дұрыс ұғынуға мүмкіндік береді",- деген ережені басшылыққа аламыз [12].

Қылмыс затына заттарды, құндылықтарды, материалдық қасиеті бар мүліктерді жатқызады [13, 85 б.].

Міне, осы жерде салық салу аясындағы қылмысты жасау кезінде қылмыстық әсерге не ұшырайды деген сұраққа жауап беруіміз қажет. Салық қылмысының затына қатысты мамандар арасында әртүрлі пікірлер қалыптасқан. Мысалы, салық қылмысының заты ретінде салықты және бухгалтерлік құжаттарды есептейді [9, 15 б.].

Ал, қарастырылып жатқан қылмыстың затын мемлекетке келіп түспеген ақша сомалары ретінде сипаттайды А.А. Куприянов. Гаухман Л.Д., Лукьянов В.В., Устинов В.С. және т.б. криминалистер салық қылмысының заты ретінде салық салу объектісін қарастырады.

Бұл пікірді салық салу объектісінің мәнін дұрыс ұғынбауымен негіздеуге болады. Өйткені, ҚР СК-де заң шығарушы салықтық міндеттеме туындайтын жеке объектілерді тізіп көрсеткен. Ал, шындығында, салық құқығының теориясына сәйкес, олар салық объектісін құрамайды, ал керісінше салық затын құрайды. Салық салу объектісін салық төлеушілерге салықты төлеу міндетін жүктейтін заңи фактілер қамтиды.

Біздің пікірімізше, салықтарды талданып жатқан қылмыстың заты ретінде санауға болмайды, өйткені, олар материалдық қасиетке ие емес және белгілі құқықтық механизмді (жеке және заңды тұлғалардың меншігін мемлекет пайдасына алу) қамтиды.

Қорыта келгенде, салық қылмысының заты ретінде ақша қаражаттарын санаймыз. Салық органдарын алдағаннан кейін, салық заңдарына сәйкес, бюджетке аударылуға тиісті ақша қаражаттарының үлесі заңсыз түрде қылмыскер меншігінде ұстап қалады немесе өзге де мақсаттарға жұмасалады не болмаса өзге тұлғаның меншігіне өтеді.

Пайдаланылған әдебиеттер:

1. Полянский Н.Н. Фалыпивая водка // Уголовное право. 1998. № 1. С.15-21.
2. Сотов А.И. Уголовная ответственность за нарушения налогового законодательства // Ваш налоговый адвокат. Советы юристов: Сб. Статей. М.: ФБК-Пресс, 1997. С. 270.
3. Пионтковский А.А. Советское уголовное право. Особ.часть. Т.2. - М., 1955. С.320.
4. Кучеров И.М. Преступления в сфере налогообложения: Научно-практический комментарий к УК РФ.- М.: Учебно-консультационный центр ЮрИнфор, 1999. С.217.
5. Худяков А.И. Налоговые правонарушения.- Алматы: ТОО Баспа, 1997. С. 246.
6. Родионова В.М. Финансы.- М., 1993. С 120.
7. Уголовное право. Особ. часть. /Под ред. Н.Ф.Кузнецовой, Ю.М.Такчевского, Г.Н.Борзенкова. М., 1993. С.110
8. Уголовное право. Особенная часть: / Под ред. И.Я.Казаченко, З.А.Незнамовой, Г.П.Новоселова. М., 1998. С.266.
9. Налоги и нологовое право: материалы семинаров. Авторы и составители: Ш.С.Досболова., Е.В.Порохов. — Алматы: СКГАИТ ИТПМ, 1999. С.77
10. Куприянов А.А. Научно-практический комментарий налоговых статей нового уголовного кодекса // Ваш налоговый адвокат. Консультации, рекомендации под ред. С.Г.Пепеляева. — Вып. 1(3).-М.: ФБК — ПРЕСС, 1998.С.66-67.
11. Ларичев В.Д. Уголовная ответственность за нарушение налогового законодательства. - Киев, 2008. -154 с.
12. Қазақстан Республикасы Қылмыстық кодексі. – Алматы: Юрист, 2018.
13. Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексіне түсінік. – Алматы ЖШС “Издательство “Норма-К”, 2004. – 648 б.

