

Аманалиев У.О.

САЛЫКТЫК УКУК БУЗУУНУН ТҮШҮНҮГҮ

U.O. Amanaliyev

THE CONCEPT OF THE «FISCAL LAW VIOLATION» THE PROFILE

УДК: 341-88(70)45

Автор макалада, салык укук бузуу укук бузуулардын негизги түрү катары караган жана анын зыяны мамлекеттик бюджетке терс таасирин тийгизээрин баамдаган.

In the article, the author considers the fiscal law violations to be the major violation of the rights and judges its negative impact on the government budget.

Кыргыз Республикасынын Конституциясы мыйзамда көрсөтүлгөн салымдарды жана жыйындарды төлөөнү ар бирибиздин милдетибиз катары белгиленген. Милдеттерди аткарбагандыктан же жеткиликтүү аткарбоодон келип чыккан жагымсыз жагдайларды жоюну камсыз кылуунун негизги кепилдиги катары юридикалык жоопкерчиликти атайбыз.

Н.Т. Шерипов белгилегендей «юридикалык жоопкерчилик – бул татаал социалдык укуктук көрүнүш»¹. Азыркы учурда юридикалык жоопкерчилик окумуштуулар тарабынан эки аспекте каралат:

- позитивдүү (келечектүү) – болочок иш аракеттер үчүн. Бул аспекте адамдын жоопкерчилиги өзүнүн милдеттерин аткарууга киришкенде эле пайда болот.

- ретроспективдүү – мурда жасалган аракеттер үчүн. Укук ченемдерин бузуунун, юридикалык милдеттенмелерди аткарбоонун натыйжасында келип чыгат.

Укук тармагында «жоопкерчилик» деген термин «милдеттүүлүк, өзүнүн аракетине отчет берүү зарылчылыгы жана башка бир нерседен келип чыгуучу жыйынтыкка жооп берүүнү» түшүндүрөт².

Салтка айланып калгандай юридикалык жоопкерчилик төмөндөгүдөй түрлөргө бөлүнөт:

- административдик жоопкерчилик;
- кылмыш – жаза жоопкерчилиги;
- жарандык-укуктук жоопкерчилик;
- дисциплинардык жоопкерчилик;
- материалдык жоопкерчилик.

Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин негизинде салык төлөөчү өзүнө жүктөлгөн милдеттерди аткарбагандыгы же жеткиликтүү аткарбагандыгы үчүн мыйзамдын чегинде жоопкерчиликке тартылат. Ушуга байланыштуу, салык мыйзамын бузгандыгы үчүн административдик жана кылмыш-жаза жоопкерчиликти сыяктуу жоопкерчиликтин системасы катары салык жоопкерчилиги аныкталган.

Кыргыз Республикасынын мыйзамдарына

ылайык салык чөйрөсүндөгү укук бузуулар ар кандай негиздеги юридикалык жоопкерчиликтерди камтыйт. Тактап айтканда колдонулуп жаткан сылык мыйзамында салык чөйрөсүндөгү укуктук бузуулар үчүн салык, административдик жана кылмыш-жаза жоопкерчиликти көрсөтүлгөн.

Салык кылмыштарынын курамы Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодексинин 210, 211, 212, 213, 214 - беренелеринде белгиленген. Салык мыйзамдарын бузгандыгы үчүн административдик жоопкерчилик Кыргыз Республикасынын Административдик жоопкерчилик жөнүндөгү кодексинин 26-главасында берилген. Демек, салык мыйзамын бузган бардык укуктук бузуулар үч түргө бөлүнөт:

- Салыктык укуктук бузуулар;
- Административдик укуктук бузуунун белгилерин камтыган салык мыйзамындагы укуктук бузуулар;
- Салык кылмыштары.

Белгилеп кетүүчү нерсе, салык жоопкерчилиги көптөгөн укуктук илимий изилдөөлөрдө финансы жоопкерчилигинин түрү катары каралат. Окумуштуулардын пикирлери боюнча буга негиз болуп, мыйзамда колдонулуучу «финансы санкция» термини. Теориялык көз карашта мындай кайчы пикирлерден улам салык мыйзамын бузгандыгы үчүн юридикалык жоопкерчилик системасындагы административдик жана финансы жоопкерчиликтинин байланыштары аныкталат.

Жогорудагы изилдөөлөрдөн улам салык чөйрөсүндөгү жоопкерчиликтерди айырмалоонун төмөндөгүдөй үч мамилеси иштелип чыккан:

Биринчи мамиле - эң кеңири тараган административдик окумуштуулар арасындагы изилдөөлөр. Булардын оюу боюнча кылмыш-жаза жоопкерчилигинин белгилерин камтыбаган бардык укук бузуулар административдик укук бузуулар деп таанылат. Мындай көз караштагылардын айтымында финансы жоопкерчилиги административдик жоопкерчиликтин бөлүгү катары каралат. Алардын баамында, административдик укук бузуулар бир гана административдик укуктук ченемдерде гана белгиленбестен, укуктун башка тармактарында, булар менен катар финансы укугунун ченемдеринде көрсөтүлгөн.

Ал эми биринчи көз караштагылардан айырмаланып, экинчи мамиле салык жоопкерчилиги юридикалык жоопкерчиликтеги финансы жоопкерчилигинин өзүнчө түрү. Талапкерлердин көз карашы боюнча салык укугундагы жоопкерчилик жарандык-укуктук жоопкерчиликтин жана административдик жоопкерчиликтин белгилерин камтыйт. Жоопкерчиликтеги мындай айырмачылыктар салык укугундагы ченемдерди бузгандыгы үчүн укук бузуучуну

¹ Шерипов Н.Т. Кыргыз Республикасынын административдик укугу. Окуу китеп. Б.: 2009-ж. – 242-б.

² Салыбекова Т.С. Кыргыз Республикасынын жазык укугу. – Б.: 2005. – 74-б.

мыйзамда көрсөтүлгөн тартипте акыйкаттуу жазага тартуу. Экинчи жактан, мамлекеттик жана жергиликтүү акча фонддорун пландуу түзүү жана чыгыштоону туура багытта жүргүзүүнү камсыз кылуу максатында финансылык укук бузуудан келип чыккан мүлктүк чыгымдарды толуктоо. Демек, салык жоопкерчилиги алдын – ала эскертүү же толуктоочу функцияларды гана камтыбастан, кайтаруучу функцияны дагы аткарат. Ал эми, административдик жоопкерчиликте кетирилген чыгымды кайтаруу тууралуу административдик жазанын чектери белгиленбеген. Ушуга байланыштуу кээ бир административисттер конституциялык укуктук, кылмыш укуктук жана административдик укуктук жоопкерчиликтердин катарына салык укуктук жоопкерчиликти белгилешет.

Бул түрдөгү жоопкерчиликтердин айырмасы алардын процессуалдык формаларынын өзгөчөлүктөрүндө экендиги. Эгерде, бул тармактагы укук бузууларды салыштыра турган болсок, анда салык мыйзамында административдик укук бузуулар жөнүндөгү иштер боюнча өндүрүштүн тартибинде олуттуу айырманын бар экендиги такталмакчы. Айырманын болушу ушул тармактагы иштерди караган ыйгарым укука ээ болгон органдар арасында жана жоопкерчиликке тартуу процедураларында³.

Принципалдуулугу мыйзам боюнча салык санкциясын төлөтүү бир гана соттун чечиминин негизинде гана жүргүзүлөт, ал эми административдик айыпты төлөтүү көпчүлүк учурда салык органдарынын токтомунун негизинде жүзөгө ашырылат⁴.

Үчүнчү мамилени негиздөөчүлөр салык жоопкерчилигин административдик касиеттерге ээ болуу менен юридикалык жоопкерчиликтин өз алдынча түрү катары белгилешет. Н. А. Сатарованын баамында «салык жоопкерчилиги комплекстүү тармактар аралык институт. Анын аздыр-көптүр өз алдынчалыгы финансы укугундагы коргоочу материалдык ченемдери боюнча мамилелердин экинче иретте болгондугун шарттайт. Ошондуктан, салык жоопкерчилиги кайсы бир укуктук тармагына кирбеген ар кандай коргоочу ченемдерди бириктирген комплекстүү укуктук категория»⁵.

Д. В. Виницкийдин айтымында «укуктук тармакта салык жана административдик укук бузуулардын олуттуу айырмасы салыктык укук бузуу укуктук бузуулардын өз алдынча түрү катары белгилеши»⁶ дейт. Ал эми А. С. Емельянов болсо «финансы жана

салык жоопкерчилиги алардын колдонуу чөйрөсүн бириктирет. Финансы жоопкерчилиги – бул бюджет мыйзамдуулугун бузгандыгы үчүн колдонулуучу чек катары укуктук калыбына келтирүү жоопкерчилик. Салык жоопкерчилиги – бул жазалоочу, айыптоочу жоопкерчилик» – деп белгилейт⁷.

Салык мыйзамын бузгандыгы үчүн жоопкерчиликте юридикалык жоопкерчиликке таандык болгон төмөндөгүдөй белгилер тиешелүү:

- ал укуктук тартипти коргоонун каражаты;
- мамлекеттик мажбурлоо ченемдеринен турат;
- укук ченеминин негизинде келип чыгат;
- укук ченемдеринин негизинде жасаган мыйзамсыз аракеттери үчүн санкциялар колдонулат;
- тиешелүү процессуалдык формалар менен ишке ашырылат.

Белгиленген юридикалык жоопкерчиликтен тышкары салык жоопкерчилиги өзүнө гана мүнөздүү болгон атайын белгилерди камтыйт:

- салык мыйзамдарын бузгандыгы үчүн колдонулуучу жоопкерчилиги салык укук ченемдери менен жөнгө салынат;
- жоопкерчиликтин негизин салыктык укук бузуу түзөт;

- салык жоопкерчилиги боюнча укуктук бузууну жасаганга карата акчалай төлөө жана туум түрүндөгү атайын салык санкциясы колдонулат;

- салыктык укук бузууга тартылуучу субъект катары салык төлөөчү, атайын субъект катары салык органы жана кээ бир учурларда бажы органы эсептелинет.

Мамлекеттик мажбурлоолордун башка чараларынан айырмаланып салык жоопкерчилигине тартуу укук бузуучунун мыйзамсыз аракетинен карата колдонулуучу кошумча жоопкерчиликке тартылуу санкциялары менен байланыштуу. Салык чөйрөсүндөгү буга окшогон кошумча санкцияларга тартуу мүлктүк мүнөздө каралат. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 143-беренесине ылайык, кармалуучу же төлөөгө тийиш болгон салыктын суммасын төлөбөй койгон учурда салык агентине төлөнүүгө тийиш болгон салыктын төлөнбөгөн суммасынын 10 пайызы өлчөмүндө салык санкциясы колдонулат.

Салык жоопкерчилиги Салык кодексинин 137-беренесинде көрсөтүлгөн төмөндөгүдөй принциптерге негизделинет:

- *мыйзамдуулук принциби*. Салык Кодексинде жана Кыргыз Республикасынын мыйзамдарында каралган негиздерден жана тартиптен тышкары салыктык укук бузуу жасагандыгы үчүн эч ким жоопкерчиликке тартылышы мүмкүн эмес;

- *кайталангыс принциби*. Эч ким бир эле салыктык укук бузуу жасагандыгы үчүн жоопкерчиликке кайрадан тартылбайт;

- *салык жоопкерчилигинин укуктун башка*

³ Кучеров И.И., Шереметьев И.И. Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – С.18.

⁴ Журавлева О.О. Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004 №4 с.25

⁵ Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве: Монография. – М.: «Юрлитинформ». 2006. – с.213.

⁶ Виницкий Д.В. Российское налоговое право. СПб., 2003. с.311-318

⁷ Чарухин Д.С. Институт ответственности за правонарушения в сфере налогов и сборов: Дис. ... канд.юрид.наук. М., 2005. 107 с.

жоопкерчиликтери менен өз ара мамилелешүү принциби. Салыктык укук мамилелеринин катышуучусун салыктык укук бузуу жасагандыгы үчүн жоопкерчиликке тартуу, анын кызмат адамдарына тийиштүү негиздер болсо, Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодексинде, Кыргыз Республикасынын Административдик жоопкерчилик жөнүндө кодексинде каралган жоопкерчиликтен бошотпойт;

- *салык санкциясы менен салык милдеттенмелерин айырмалоо принциби.* Салыктык укук бузуу жасагандыгы үчүн жоопкерчиликке тартуу салык төлөөчүнү салыктык милдеттенмесин аткаруу, ошондой эле эсептелген туум айыптын жана салык санкцияларынын суммасын төлөө милдеттенмесинен бошотпойт;

- *жазыксыздык презумпция принциби.* Мында салыктык укук мамилелеринин катышуучусунун күнөөсү Кыргыз Республикасынын мыйзамдарында каралган тартипте далилдүү болбосо салыктык укук бузууну жасоого күнөөлүү деп эсептелбейт. Жоопкерчиликке тартылуучу же салык төлөөчү жана анын кызмат адамы салыктык укук бузууну жасоодо өзүнүн күнөөлүү эместигин далилдөөгө милдеттүү эмес. Салыктык укук бузуу фактысы жана аны жасалышына адамдын күнөөлүү экендигин күбөлөндүргөн жагдайды далилдөө милдети салык кызматынын органдарына жүктөлөт.

Салыктык жоопкерчилик Салык кодексиндеги көрсөтүлгөн ченемдердин негизинде төмөндөгүдөй максаттарды көздөйт:

Коргоочу – бул максаттын натыйжасы менен салык жоопкерчилиги коомдо жана мамлекетте мамлекеттин мүлктүк кызыкчылыгын ар кандай коркунучтардан коргойт;

Түрткү берүүчү – бул тарапта салык укугунун субъектилеринин жүрүм-туруму салык жоопкерчилигинде демилгеге алынат же болбосо кандайдыр бир сыйлыкка татыктуу болот.

Жыйынтыктап айтканда, Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарын бузуу же *салыктык укук бузуу* деп, административдик жана кылмыштык укук бузуу белгилерин камтыбаган салыктык укук мамилелеринин катышуучусунун күнөөсү менен жасалган укукка жат жосун (аракет же аракетсиздик) саналат.

2008-жылы кабыл алынган Салык кодексинин 18-бөлүмү «Салыктык укук бузуу жана аны бузгандык үчүн жоопкерчилик» деп аталса, 1996-жылы

кабыл алынган Салык кодекси «Салык төлөөчүлөргө Салык кодексин бузгандыгы үчүн финансылык санкция жана административдик жоопкерчилик» деп белгиленген. 2008-жылкы Салык кодексинде салык жоопкерчилигин административдик жоопкерчиликтен айырмалоо үчүн салыктык укук бузуу түшүнүгүн калтырган. Салык жоопкерчилигинин административдик жоопкерчиликтен айырмасы, андагы киргизилген санкциянын түшүнүгүндө, башка айтканда, Салык кодексинин 139-беренесинин 2-бөлүгү боюнча салык санкциясынын түшүнүгү берилген. Анда салык санкциясы Салык кодексинде каралган өлчөмдө акчалай жаза түрүндө белгиленет жана колдонулат. Мыйзам санкциянын түрү катары айып төлөөнү белгилөөдөн баш тарткан. Себеби, айып төлөө административдик укук бузуулар тармагында гана колдонуларын анализдеген.

Демек азыркы укуктук колдонууда тигил же бул укуктук бузуулар үчүн колдонулуучу салыктык же административдик жоопкерчиликтер мыйзамда белгиленген тартип боюнча гана аткарылат. Салык жоопкерчилигин белгилөө, бул Салык кодексинде көрсөтүлгөн белгилер боюнча жүргүзүлөт, ал башка жоопкерчиликтен олуттуу түрдө айырмаланып турат.

Адабияттар:

1. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право. СПб., 2003. С.311-318.
2. *Гусева Т. А.* Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. Монография. – Саратов, 2001. - 13 с.
3. *Журавлева О.О.* Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004 №4. 25 с.
4. *Иманкулов Т. И.* Практикум по уголовному праву Кыргызской Республики. Общая часть: Учебно-методическое пособие / Под общ. ред. Заслуженного деятеля науки КР, проф. К.Ш. Курманова. – Б., 2007. – 452с.
5. Комментарий к Уголовному кодексу Кыргызской Республики. Б.: 2003г.
6. *Кучеров И. И., Шереметьев И. И.* Административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. – М.: ИД «Юриспруденция», 2006. – 18 с.

Рецензент: д.ю.н., и.о. профессора Молдоев Э.Э.