

Аманалиев У.О.

САЛЫКТЫК УКУК БУЗУУНУН КУРАМЫ

Аманалиев У.О.

СОСТАВ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ

U.O. Amanaliev

THE COMPONENT ELEMENTS OF VIOLATIONS OF THE FISCAL LAW

THE PROFILE

УДК: 342. 359.

Макалада, автор Кыргыз Республикасынын Салык кодексинде көрсөтүлгөн жоопкерчиликтерге тартуудагы зарыл болгон негизги элементтерге изилдөө жүргүзгөн.

Негизги сөздөр: салык, бюджет, салык системасы, кошумча нарк салыгы, салык алуу.

Автор в данной статье исследовал основные элементы привлечения к ответственности, предусмотренные Налоговым кодексом Кыргызской Республики.

Ключевые слова: налог, бюджет, налоговая система, налог на добавленную стоимость, налогообложение,

In the article, the author has made the investigation of the major necessary elements when bringing persons to justice, indicated in the tax code of the Kyrgyz Republic.

Key words: tax, budget, taxation system, value-added tax, taxation.

Укук бузууларды бир-биринен чектөө, жасалган жосунду туура квалификациялоо үчүн укук теориясында «укук бузуунун курамы» түшүнүгү киргизилген.

Салыктык укук бузуунун курамы – бул Кыргыз Республикасынын Салык кодексинде көрсөтүлгөн жоопкерчиликтерге тартуу үчүн зарыл болгон элементтердин жыйындысы. Башкача айтканда, укук бузууда белгилүү бир элементтер болсо гана салык жоопкерчилигине тартылат. Тилеке каршы, колдонулуп жаткан Салык кодекси жосунду жоопкерчиликке тартууда жокко чыгаруучу жагдайларды белгилеген эмес, бирок кодексин 18-бөлүмүндө белгиленген ченемдердин негизинде алардын катарына төмөндөгүлөр белгиленет:

- салыктык укук бузуудагы окуялардын жок болуусу;

- салыктык укук бузууну жасаган жосундун күнөөсүнүн жок болуусу;

- салыктык укук бузуунун он алты жашка толо элек жосун тарабынан жасалышы;

- салыктык укук бузууну жасагандыгы үчүн жоопкерчиликке тартууда мөөнөттүн эскириши.

Салыктык укук бузуунун курамын аныктоо аны салык чөйрөсүндө жасалган кылмыштардан айырмалоо болуп эсептелинет.

Салыктык укук бузуунун элементтери, анын объектиси, объективдүү жагы, субъектиси жана субъективдүү жагы.

Салыктык укук бузуунун **объектиси** деп салыктык укук бузууда салык мыйзамы тарабынан

жөнгө салынуучу коомдук мамилелерди түшүнөбүз. Бул абдан кенири тараган салык укуктук мамилелер, алардын түрлөрү коргоо процессинде атайын эсепке алынат. Ошого байланыштуу салыктык укук бузууну объектисине карата төмөндөгүдөй түргө бөлөбүз:

- салык алымдары менен түздөн-түз байланышкан жана мамлекеттин каржы тармагындагы жоготууларга түздөн-түз кириптер болгон салык мамилелериндеги укуктук бузуулар;

- салык чөйрөсүндөгү башкаруу тартибин орнотууну камсыз кылуу мамилелерине кол салынган укуктук бузуулар.

Белгилер кетүүчү жагдай салык алуу процессинде пайда болгон коомдук мамилелер тиешелүү денгээлдеги ченемдик укуктук актылар менен жөнгө салынуусу зарыл. Эгерде мындай тартип туура эмес жол менен аткарылса, анда салыктык укук бузуудагы окуянын жок болуусу аныкталынат. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 18-беренесине ылайык салык саясатын жүргүзүүчү ыйгарым укуктуу мамлекеттик орган, ыйгарым укуктуу салык органы Кыргыз Республикасынын салык мыйзамдарын колдонуу боюнча эрежелерди, жоболорду, нускамаларды жана башка документтерди басып чыгарууга милдеттүү.

Салыктык укук бузуунун тышкы көрүнүшүн мүнөздөгөн Салык кодексиндеги көрсөтүлгөн белгилерге ээ болгон укукка жат аракет же аракетсиздик салыктык укук бузуунун **объективдүү жагы**. Негизги белгилердин бири катары коомго коркунучтуу жүрүм-турум (аракет же аракетсиздик).

Жасалган **аракет** Салык кодексинин ченемдеринде тыюу салынса же ага карама-каршы болсо, анда укукка жат деп таанылат. Мисалы, бухгалтердик эсеп-кысапта же чарбалык операциялар тууралуу берилген отчет маалыматтары жалган болсо, анда ал коркунучтуу активдүү аракет.

Аракетсиздик жүрүм-турумдун пассивдүү түрү. **Аракетсиздик** деп салык мыйзамында көрсөтүлгөн милдеттерди аткарганандыкты айтабыз. Мисалы, кармалуучу же төлөөгө тийиш болгон салыктын суммасын салык агентинин төлөөбөй коюсу же толук эмес төлөшү. Каралган тартип салык агентинин мыйзам менен аныкталган милдети болуп саналат.

Укукка жат аракет салыктык укук бузуунун бардык түрлөрү боюнча объективдүү жактын негизги белгиси. Көпчүлүк учурларда салык мыйзамы ага

карата толук мүнөздөмө берүү менен салыктык укук бузуунун болгондугун айгинелейт. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 144-беренеси боюнча көрсөтүлгөн укуктук бузуунун объективдүү жагын аныктоо үчүн салык органы тарабынан бериле турган салыктык каттодон өткөндүгү тууралуу маалымдама каттын жоктугу менен уюмдун банктагы эсеп бетин ачып алуусун тастыктоо.

Кээ бир учурларда укук бузуучуну жоопкерчиликке тартуу маалында Салык кодекси боюнча объективдүү жактын факультативдүү белгилерин аныктоо керек. Факультативдүү деп салыктык укук бузуунун объективдүү жагын аныктоо үчүн колдонулуучу белгилер аталат. Салык укуктук бузуунун объективдүү жагынын факультативдүү белгилерине укукка жат аракет менен натыйжанын ортосундагы себептик байланыш жана жасалган салыктык укук бузуунун ыкмасы.

Укук бузуунун объективдүү жагынын материалдык сапатка ээ болгон белгиси укукка жаттын натыйжасы. Салыктык укук бузууда объективдүү жактын материалдык курам менен болгон негизги белгиси укукка жат аракет менен натыйжанын ортосундагы себептик байланыш.

Салыктык укук бузуулардын көпчүлүгү формалдуу курамда болушат. Мисалы, салык төлөөчүнүн эсебинен акча каражаттарды алуу боюнча операция жүргүзүлгөн күндө салыктын суммасын бюджетке жөнөтпөгөндүгү үчүн банкка 100 эсептик көрсөткүч өлчөмүндө салык санкциясы колдонулат.

Салыктык укук бузуунун **субъектиси** деп салык мыйзамдарын бузуу үчүн аракет жасаган жана ага карата Кыргыз Республикасынын Салык кодекси боюнча жоопкерчилик алууга жөндөмдүү жак. Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 136-беренесиндеги ченемдер салыктык укук бузган аракеттер үчүн жеке адамдарга жана уюмдарга таандык. Алардын катарына адамдары жана мыйзамдуу өкүлдөрү (ата-энелер, багуусундагылар, камкорчу салык төлөөчү); салык кызматынын органдары, алардын кызмат адамдары. Жогорудагы субъекттер салыктык укукту бузган бир катар негизги белгилерге ээ болушу анык.

Кандай гана укуктук бузуу болбосун анын субъектиси деп таанылган жеке жактар төмөндөгүдөй белгиге ээ:

- акыл-эси соо адам;
- белгилүү куракка жеткен адам.

Жогоруда айтылгандай салык жоопкерчилигине укукка каршы жат көрүнүш жасаган акыл – эси соо адам тартылат.

Акыл-эси соо – бул өзү жасаган укукка жат аракетке (же аракетсиздике) аң-сезимдүү жооп бере же аларды өз эрки менен башкара алган адамдын психикалык абалы. Мындай адам салыктык укук бузуу курамынын субъектиси болот жана салык жоопкерчилигине тартылат. Бул жерден белгилеп кетүүчү нерсе, адам өзүнүн кыймыл-аракетинин фактылык жагын түшүнүү жөндөмдүүлүгүнө гана

эмес, анын социалдык маанилүүлүгүн туюу менен акыл-эси толук, психикалык жактан соо адамга гана таандык болгон жүрүм-турумуна жетекчилик кылуу касиетке да ээ болушу керек.

Акыл-эс жана эрк – адамдын жүрүм-турумун аныктоочу психологиялык функциялар, алар адам жашаган айлана-чөйрөгө, коомдук жашоонун материалдык шартына, объективдүү болгон нерселерге шартталат. Сырткы чөйрөнүн таасири адамдын аң-сезимине түздөн-түз таасир бергендиктен, адам ойлоого жөндөмдүү жан катары ошол таасирди түзүлгөн абалга дал келгендей баалап, белгилүү максатка жетүү үчүн анын натыйжасын аң-сезимдүү туюу менен кандайдыр бир чечим кабыл алууга тийиш.

Акыл-эси соо эмес адам салыктык укук бузуунун субъектиси боло албайт жана салык жоопкерчилигине тартылууга тийиш эмес.

Акыл-эси соо эместиги түшүнүгү медициналык жана юридикалык критерийлерде карайт. Эгерде ушул эки критерийдин бири аныкталса, анда адамдын акыл-эси соо эмес деп табылышы мүмкүн.

Медициналык критерийге төмөндөгү оорулар кирет:

- психикалык өнөкөт оорусу (жин оорусу, рухий ишмердүүлүктүн убактылуу бузулушу, шал оорусу);
- өнөкөт жин ооруларынан айыктырууга кыйын же айыккыс жин оорулары (шизофрения, талма, эпилепсия, прогрессивдүү шал оорусу ж.б.);
- кыйла тез өтүүчү жана айыгуучу психикалык оорулар (кээ бир алкоолдук психоздор, реакциялык, симптомдук психоздор ж. б.);
- психиканын убактылуу бузулушу (аффект);
- кем акылдык (туубаса жана ар кандай оорунун айынан);
- психиканын башка оорулуу абалы (безгек, чечек, мээнин шишик оорусу ж.б.).

Юридикалык критерийлерге төмөндөгүлөр кирет:

- адамдын өз иш-аракетине (же аракетсиздигине) психикалык оорунун кесепетинен жооп бере албагандыгы (интеллектуалдык критерий);
- өзүнүн аракетин (же аракетсиздигин) башкарууга (эрк критерий) жарамсыздыгы. Акыл – эси соо эместикти аныктоо үчүн укуктук критерий катары ушул көрсөтүлгөндүн биринин болушу жетиштүү болуп саналат, салык жоопкерчилигине тартылбайт.

Мыйзамда көрсөтүлгөн белгилүү бир куракка жетүү адамды жоопкерчиликке тартуунун бирден-бир негизи. Бирок, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинде белгилүү бир куракка жеткенде салык жоопкерчилигине тартуу тууралуу ченемдер белгиленген эмес. Салык кодексинин жалпы жобосунда белгилүү бир куракка жетүү жана салык жоопкерчилигине тартуу ченемдери каралбагандыктан, муну илимий изилдөөлөрдүн жолу аркылуу карасак талаш - тартыш маселеси чечилмекчи.

Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин

17, 134-беренелерине ылайык Кыргыз Республикасынын мыйзамдарынын негизинде түзүлгөн юридикалык жактар, жарандык укуктук жөндөмдүүлүккө ээ болгон чет-өлкөлүк юридикалык жактар, эл – аралык уюмдар, Кыргыз Республикасынын аймагында түзүлгөн чет-өлкөлүк уюмдардын филиалдары жана өкүлчүлүктөрү салыктык укук бузуунун субъектиси болуп таанылат.

Юридикалык жактарды салыктык укук бузуу жасагандыгы үчүн жоопкерчиликке тартууда анын кызмат адамдарын тийиштүү негиздер болсо, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 137-беренесинин 3-бөлүгүнө ылайык Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодексинде, Кыргыз Республикасынын Административдик жоопкерчилик жөнүндө кодексинде каралган жоопкерчиликтен бошотпойт.

Салыктык укук бузуунун субъектиси болгон жеке жак жана уюм Кыргыз Республикасынын Салык мыйзамындагы белгиленген салык укук мамилелерине тиешелүү болгон атайын макамга ээ болуулары керек. Биринчи кезекте белгилей кетүүчү нерсе бул салыктык укук бузуулардын салык агенти деген макамга ээ болгон жактар тарабынан жасалышы. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 143-беренеси боюнча салык агентине төлөөгө тийиш болгон салыктын төлөнбөгөн суммасынын 10 пайызы өлчөмүндө салык санкциясы.

Азыркы колдонулуп жаткан Салык кодекси боюнча салыктык укук бузуунун субъектилеринин катарына мамлекеттик органдар киргизилген. Алардын катарына Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 123, 124, 125, 127, 128-беренелеринде белгиленген мамлекеттик органдар. Мисалы, жарандык абал актыларын мамлекеттик каттоо жүргүзүүчү органдар, кыймылсыз мүлккө укуктарды мамлекеттик каттоонун бирдиктүү системасынын органдары ж.б. Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 17-беренеси бул органдарды формалдуу түрдө салык укуктук мамилелердин катышуучулары катары аныктаган эмес. Бирок, Салык кодексинин 133-беренеси жогоруда аты аталган кызмат адамдарды 17-бөлүмдөгү талаптарды салыктык милдет катары белгилеген.

Салыктык укук бузуунун *субъективдүү жагы* деп укукка жат аракеттин (же аракетсииздиктин) ички психикалык тарабы. Анын мазмуну күнөө, кылмыштын жүйөөсү жана максаты сыяктуу юридикалык белгилердин жардамы менен ачып көрсөтүлөт. Мурунку Салык кодексинин жалпы жоболору укук бузуучуну жоопкерчиликке тартууда күнөөнү негизги белги катары карабаган. 1996-жылдагы Салык кодексинин 9-бөлүмү «Салык төлөөчүлөргө Салык кодексин бузгандыгы үчүн финансылык санкция жана административдик жоопкерчилик» деп атаган. Жогоруда көрсөтүлгөн мыйзам боюнча финансылык санкцияны колдонууда салык мыйзамын бузуу карасантайлык же жеңил ойлуулук менен жасалдыбы дегенге байланыштуу болгон маселелер коюлган

эмес. Ал эми жаңы кабыл алынган Салык кодекси салыктык укук бузууда күнөөсүн аныктамайынча жоопкерчиликке тартуу маселелерин укуктук жактан жөнгө салган. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 135-беренеси боюнча укук бузуучуну күнөөсү аныкталганда гана салык жоопкерчилигине тартылат.

Салык кодекси боюнча *күнөө* салыктык укук бузууда бир гана жеке жакка тиешелүү болгон негизги белги катары каралбастан, ал юридикалык жактар үчүн дагы оорчунду орунду ээлейт. Бирок күнөөнү белгилөөдө юридикалык жактар үчүн жеке аң-сезимдин жок болушу менен айырмаланат. Ошондуктан уюмдардын күнөөсү алардын кызыкчылыгын коргогон өкүлдөрдүн жүрүм-турумунда белгиленет. Мисалы, Кыргыз Республикасынын Салык кодексинин 96-беренесинде көрсөтүлгөндөй белгиленген мөөнөттө салык органдарына каттоого туруу тууралуу арызын бербеген уюмдун жетекчиси күнөөлүү деп таанылат. Салыктык укук бузууда уюмдун күнөөсү анын башкы бухгалтерине да тиешелүү болот. Мисалы, чарбалык операцияларда бухгалтердик эсепти туура эмес эсептеп көрсөтүүсү.

Чечилбей келе жаткан көйгөйлүү маселердин бири салыктык укук бузуунун субъективдүү жагы катары укуктук бузуудагы банктардын катышуусу. Банктардын салык мыйзамындагы милдеттери – кардарларды, салык төлөөчүлөрдү жана салык агенттерин тейлөө. Жогоруда белгилеп кеткендей жаңы кабыл алынган Салык кодекси боюнча банктар салыктык укук бузуунун субъектисине кирет. Демек банктарга салыктык укук бузуулар үчүн тийешелүү болгон Салык кодексиндеги салыктык укук бузуулар үчүн жоопкерчиликтин жалпы жоболору колдонулат.

Укук бузуунун күнөөдөн тышкары субъективдүү жагынын белгилери катары төмөнкүлөр эсептелинет:

- жүйө-себеп – укук бузуу жасоого карата ички себеп (укук бузууну жасоого түрткү болгон нерсе) саналат;

- максат – укук бузуучу жетишүүнү каалаган акыркы натыйжа (укук бузууну жасоо менен ал умтулган нерсе) каралат.

Мына ошентип, укукка жат аракетте (же аракетсиздик) укук бузуу курамынын төрт юридикалык элементти бар экендиги каралса, анда ага салык жоопкерчилиги колдонулат. Аталган элементтердин биринин эле каралбашы, укук бузуучуну салык жоопкерчилигине тартуу негизинен бошотот.

Адабияттар:

1. Кыргыз Республикасынын Конституциясы 2010-жылдын 27-июнунда Кыргыз Республикасынын референдумунда (бүткүл элдик добуш берүүсүндө) кабыл алынган. – Б.: 2010
2. Кыргыз Республикасынын 1998-жылы 4-августундагы №114 администрациялык жоопкерчилик жөнүндө кодекс // «Эркин-Тоо» гезити 09.09.98-ж. №123.
3. Кыргыз Республикасынын Кылмыш-жаза кодекси. – Б., 1997.

4. Таможенный кодекс Кыргызской Республики от 12 июля 2004 г. №84 // Газета "Эркин-Тоо". №56-59 от 23 июля 2004 года. Ведомости Жогорку Кенеша КР №5, май 2006 года.
5. «Кыргыз Республикасынын ченемдик укуктук актылары жөнүндө» мыйзамы. 2009-жылдын 20 июлуна. // «Эркин-Тоо» гезити. 7-август 2009-жыл. №68-69.
6. Жергиликтүү өз алдынча башкаруу жана жергиликтүү мамлекеттик администрация жөнүндө Кыргыз Республикасынын мыйзамы 2008-жылдын 29-майы, №99 // «Эркин-Тоо» гезити, Жума, 6-июнь, 2008-жыл. №40-41.
7. *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право. СПб., 2003. С.311-318
8. *Гусева Т. А.* Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. Монография. – Саратов, 2001. – 13 с.
9. *Журавлева О.О.* Финансовая ответственность в системе юридической ответственности // Финансовое право. 2004 №4. 25 с.
10. *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. – 452 с.
11. Комментарий к Уголовному кодексу Кыргызской Республики. Б.: 2003 г.
12. *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. Молдоев Э.Э.