

С.К.Амандықова, Г.Г.Жазыбаева

Е.А.Бөкетов атындағы Қарағанды мемлекеттік университеті

## ГЕРМАНИЯ, ФРАНЦИЯ МЕМЛЕКЕТТЕРІ МЕН ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДА САЛЫҚ ЗАҢНАМАСЫНЫҢ БҰЗЫЛҒАНЫ ҮШІН ЖАУАПКЕРШІЛІКТЕР

### Салыстырмалы-құқықтық талдау

*В статье исследуются налоговые законодательства зарубежных стран и вопросы ответственности за его нарушения. Проводится сравнительно-правовой анализ налогового законодательства Германии, Франции и Республики Казахстан, ответственности за правонарушения, административного и уголовного права и правоприминительной практики.*

*In article are researched tax legislation of the foreign countries and questions to responsibility for his breaches. In article be conducted relatively-legal analysis tax legislation to Germany, France and Republics Kazakhstan, as well as responsibility for offenses, administrative and criminal law and law applicable practice.*

Қазақстан Республикасында салық жүйесін жетілдіру барысында шетел тәжірибелерін, олардың қызмет ету ерекшеліктерін ескеру қажет екені бәрімізге мәлім. Сондықтан басты мақсат салық салу саласындағы әр түрлі мемлекеттердің салық жүйелері, салықтардың түрлері туралы мәселелерді тереңдету болып табылады.

Алыс, жақын шет мемлекеттердің салық жүйелері әр түрлі экономикалық, саяси, әлеуметтік жағдайлардың барысында қалыптасты. Кейбір елдердің салық заңнамаларында салық төлеушілер мен өзге де тұлғалардың іс-әрекеттер адалдығын бағалау үшін құқықтық тұрғыда «құқықпен асыра пайдалану» деген ұғым бар. Франция мемлекетінде 1982 жылдың 1 желтоқсанынан бастап әрекет ететін «Фискалдық үрдістердің бостандығы туралы» Заңның 64-бабына сәйкес шарттар мен келісімдердің заңды табиғатын жасыру мақсатында келіп түсетін немесе жіберілетін келісімдер туралы жала түсінік беру негізінде салық әкімшілігінің өкілеттілігін жүзеге асыруға кедергі болмайды деп бекітілген [1].

Францияның құқықтық доктринасында құқықты асыра пайдалану — салықтан толық немесе бөлшектеп босату мақсатында жүргізілетін заңды құрылымдар нәтижесі. Егер әкімшілік заңды істің жағдайына күмәнданса, ол құқықты асыра пайдаланғаны жөнінде анықтап бекітуге міндетті. Дәл осы мақсатта салық төлеуші және өзге де тұлғалар кеңесші органға сұрау салу арқылы жүгінуге құқығы бар. Яғни кеңесші орган — мемлекеттік кеңесшіден, кассациондық сот кеңесшісінен, заң факультетінің профессорлары және салық басқармасының бастығынан құралады. Бұл жағдайда егер комитеттің көзқарасы салық төлеуші үшін қолайсыз болса, онда дәлелдеме ауыртпалықтары (асыра пайдаланудың болмауы) салық төлеушіге жүктеледі. Шет елдердің сот тәжірибесінде құқықты асыра пайдалану түзелісімен қоса, «анормалды» басқару актісі деген түсінік пайдаланылады. Франциядағы Мемлекеттік Кеңес тәжірибесіне сәйкес, көбінесе шығыстар мен шығындарын ұйымның есебінен жүзеге асыру арқылы әрекеттер немесе ұйымға кірістердің түсуін жоятын әрекеттерді түсіндіреді. Ұйымның лауазымды тұлғалардың мүдделеріне сәйкес жүргізілетін экономикалық ақталмаған операциялар, үшінші тұлғаның мүддесіне сай жүзеге асырылған немесе ұйымның табыстардан бастартуы ретінде «анормалды» басқару актісі танылады, мысалы, ұйымның мүлкін негізгі бағасынан төмен сату, пайызсыз ссуда. Айтылып отырған баға, бір жағынан, салынатын табыс салығына кірсе, екінші жағынан — табысынан алынатын салық танылады. Айта кететін бір жайт, шет елдердің салық құқығында адал салық төлеушіге олармен жасалатын шарттар мен іс-әрекеттердің салық әкімшілігімен құқықты асыра пайдалану деп танудан сақтандыру арнайы үрдістерін қарастырады. Әдетте Франциядағы «фискалдық үрдістер бостандығы туралы» Заңның 64-бабына сәйкес кез келген салық төлеуші салық әкімшілігіне жүзеге асырайын деп отырған іс-әрекеттердің заңды екендігін анықтау үшін сұрау салуға құқықтары бар. Мәні бойынша салық төлеуші салық әкімшілігіне барлық құжаттарды бере отырып, жазбаша кеңесті алудан бастап шарттарға отыруға дейінгі әрекеттерді жүзеге асыруға құқылы. Әкімшілік осыған байланысты жүзеге асырайын деп отырған әрекеттерінде құқықты асыра пайдалану бар-жоқтығы сұраулардың жауаптарында көрсетілуі міндетті. Мұндай жауапты қайтаруға алты ай мерзім беріледі. Егер осы уақыт ішінде салық төлеуші жауабын алмаса, онда ол өз әрекеттерін құқылы деп санауға негізі бар. Егер әкімшілік бекітілген уақытта қарсылық

немесе еш жауабын қайтармаған жағдайда, ол болашақта бұл әрекетті құқықты асыра пайдалану деп тануға құқығы болмайды. Белгіленген кепіл саласында салық төлеушінің сұрау салуында мәмле немесе келісімдер шектелген. Мұны шет елдердің салық құқығында фискалды рескрипт деп атайды. Дәл осындай үрдістер басқа да мемлекеттерде әрекет етеді [2].

Германия мемлекетін алатын болсақ, фискалды бақылауды жүзеге асырумен байланысты жағдайларды бағалау немесе кеден алымдары, жалақыға салық мәселелері бойынша салық төлеушілер кеңес алу үрдісімен шектеледі [3].

Франция мемлекетінде құқықты асыра пайдалану өздерінің экономикалық көрсеткіштерін жақсарту мақсатында салықтан заңды түрде айналып шығу мүмкіндігі бар. Салық төлеуші салықтан салық заңнамасында көрсетілген жеңілдіктер мен өздеріне тиімді жолдарын пайдалана отырып, салық төлеуден құтылып кетеді. Бірақ та салық төлеуші салықты төлемеу немесе жалтару құқық бұзушылықтың негізгі құрамдарының бірін құрай отырып, елдің ішкі заңнамасына сәйкес, жауапкершіліктерге ұшырайды.

Дамыған шет елдерінде көбінесе салық құқық бұзушылықтардың жасалуын алдын алу үшін салық заңнамасын жүзеге асыруына, сонымен қатар салықтық келісімдерге отыру кезінде құқықты асыра пайдалануға аса көңіл бөлінеді.

Кейбір мемлекеттерде арнайы «айыппұлды салық» әрекет етеді. Ондай салықтардың біріне корпорация табысына қисынсыз топтастыру бойынша салық жатады және ол көбінесе АҚШ-та қолданылады. Мысалға, акционерлік қоғамға займ беру немесе корпорацияның құрал-жабдықтарын өз тиімділігі үшін қолдану; корпорациямен байланысты тұлғаларға займ беру және тағы басқаларды келтіруге болады. Осыған сәйкес басқа салық түрі — холдингтік компанияның жеке өзіне салық ретінде қолданылады. Онда корпорация белгілі бір операцияны жүзеге асыру барысында — чек кітапшасын қолдануды шектейді.

Тәжірибеде салық дауларды қарастыру кезінде салық төлеуші салық органымен бәсекеге түсуге тырысады. Себебі салық инспекциясының қатысуымен ақысыз түрде немесе ең төменгі төлем шегінде жүргізіледі. Әйтпесе екі тарап үшін бюджет алдында қарыздарды өтеу негізінде ақшалай айыппұл салынып отырады. Салық органы сотпен қабылданған шешімнің жоғары сапалығына мүдделі, себебі салық органы салық төлеушінің алдында актілердің негізділігінде жауап береді. Сот процесі кезінде сот төрелігі сотқа қатысып отырған тұлғалардың конституциялық құқықтары бұзылмауға тиіс. Мұндай мәселелер бүкіл әлемде бекітілген. Мысалы, Германия мемлекетіне салық дауларын сотқа бермес бұрын жоғарыда қойылған мәселелер мен талаптарды жүзеге асыруға міндетті. Сонымен қатар салық салу саласындағы барлық дауларды шешу үшін арнайы салық сот құрылған болатын. Тәжірибеде дауларды көбінесе бейбіт жолмен шешуге тырысады, ал сотқа тек аса қажетті жағдайларда ғана жүгінеді.

Францияда салық заңнамасында (Францияның Салық кодексі қосымшалар мен түсініктемелерді қоса алғанда 4000-нан астам баптан тұрады) салық органдары салық төлемдерін алу негізінде көптеген даулар туындайды, сонымен қатар салық органдарының актілеріне қарсылық көрсету салық төлеушілерге үлкен мүмкіндік берілген. Бұл елде де дауды шешу үшін сотқа тек аса қажетті жағдайларда жүгінеді.

Нарық механизмдері қарқынды дамуы салық салу жүйесінің барлық элементтерін қайта құрылуына ағсалысады. Осының негізінде әр түрлі деңгейдегі билік органдарының өкілеттігі мен мәртебесін нақтыландырып, олардың төлеу және есептелу механизмін анықтау арқылы жаңа салықтар пайда бола бастайды. Бұндай өзгерістер салық салу саласындағы механизмдердің бақылауын күшейтуді қажет етті. Осыған байланысты мемлекет тарапынан бақылау органдарының қызметі мемлекет алдында салық төлеушілер өз міндеттерін толық және уақытылы салық төлемдерін төлеуін тексерумен байланысты. Дегенмен де сәйкесінше бюджетке немесе қорларға қажетті көлемдегі салық төлемдері келіп түспейді. Бұндай жағдайда тек қана құқықбұзушылықты көру бұрыс болмас еді, бірақ бұл жерде салық төлеушілер өздеріне жүктелген міндеттерді толықтай орындамағаны да болып табылады. Бюджеттер қажетті қаражаттардан екі үрдіс арқылы айырылады: салық төлемдерін төлемеу және салықты заңды түрде айналып шығу.

Салықты заңды түрде айналып шығудың негізіне салықты төлемеудің мүмкіндіктері мен жолдары жатады. Бұндай жағдайда салық төлеуші заңнамада көрсетілген салық нормаларын сақтамау арқылы, заң шығарушы салық төлеушілерге берген салық таңдау құқығын беру шегінде кейбір кемшіліктерді пайдаланады.

Салық төлеуден заңды түрде айналып шығу нұсқасы келесідей болады [4]. Салық салынуға жататын объектінің өзгешелігі. Мысалы, кейбір кәсіпкерлер қор биржасында бағалы қағаздары сатуға

кою арқылы бір уақытта сол бағалы қағаздарды сатып алумен айналысады. Осыған байланысты муниципалды облигациялардағы бағалы қағаздарға корпорациялық салық мөлшері 70 пайыздан 0 пайызға дейін төмендеуге мүмкіндік береді. Салық салудың арнайы субъектісі. Отбасылық салық салу ерлі-зайыптылардың арасындағы кіріс көзіне салықты төмендету үшін бөлуге болады. Салық салудың пропорционалды және прогрессивті түрде сәйкес келуі. Толығымен барлық сома бойынша біртұтас ставканы қолданудан гөрі, табысқа орташа және төменгі ставканы қолдану арқылы максималды деңгейге жетуге мүмкіндік береді. Әр түрлі мүліктен кіріс дифференциациясын қолдану. Бұл әдістің негізіне әр түрлі салық алудың талаптарын қарастырады. Салық алудың тиімді әдісін таңдап алу. Мысалы, итальяндық заңнамада ауыл шаруашылық салығына кадастрды есепке ала отырып, 5–10 жыл ішінде бір рет қаралады. Инфляциялық үрдісі бұл кезеңде едәуір төмендейді. Салық төлемдерін төлемеу әр түрлі салық бұзушылықтар топтарын құрайтын, салық төлемдерінен заңды түрде айналып шығуымен толықтырылады. Бұл құқықбұзушылықтардың мазмұны салық төлеушілердің міндеттемелерін тиісінше орындамауынан құралады. Кейбір салықтық заңнамалар тек салық төлемдерін төлемеу бір санкцияға мүмкіндік береді. Американдық құқық бойынша салық құқықбұзушылықтарының белгісі қасақана сипаттағы әрекет немесе әрекетсіздік: «кінәлі тұлға заңды біле тұра бұзу» [4].

Салық құқық қатынастарының субъектілерінің қызметі мен тәртіп сипатына байланысты келесілерді белгілеуге болады. Салықты заңды түрде айналып шығу заңнамада белгіленген салықты заңды түрде төлеуден бастарту болып табылады. Салық төлемдерін төлемеу — салық төлеушінің тиісінше өз міндеттерін толығымен немесе жартылай орындамағанынан тұратын құқық қатынастары. Артық сомадағы салықты төлемін алу салық органдарының қызметкерлері қасақана негізсіз салық төлемдерін салық төлеушілерден алудағы әрекеттері болып табылады.

Салық санкциясының механизмін екі жол арқылы сипаттауға болады: американдық — салық қысымын жоғарлату негізінде санкцияларды күшейту. Кейбір елдерде салықтық емес құқық бұзушылықтары үшін жауапкершілікке тартылады. Көбінесе ол табысты алумен байланысты қылмыстар үшін жазалау санкциясын қолданады. Бұндай жағдайда салық төлеушілер ол табыс көздерін жасырып, салықты төлеуден құтылып кетеді. Мысалға, 30 жылдары чикаголық қылмыскерлер тобының басшысы Аль Капоне салық заңын бұзғаны үшін 11 жыл бас бостандығынан айырылу жазасымен қосымша 70 мың доллар айыппұл төлеумен жазаланған болатын [5]. Еуропалық үлгі салық төлеушіге неғұрлым жеңіл жауапкершіліктерді артады. Дегенмен де, оларда осыған байланысты көбінесе қылмыстық құқықбұзушылықтар жиі кездесіп отырады. Түрік заңнамасы бойынша салық бойынша санкция негізгі жазадан басқа, айыппұлға қосымша баж салығын, алымдар мен төлемдерді төлейді [6].

Құқықбұзушылықты жасаған кінәлі тұлғаны мемлекет заңды жауапкершілікке тарту үшін негізгі үш мақсатты көздейді: салық және қаржы заңнаманы сақтауды қамтамасыз ету; өздерінің салық және қаржылық мүдделерін қорғау; құқықбұзушылықты алдын алу және кінәлі тұлғаларға тәрбиелік сипаттағы жауапкершілікті беру.

Тұлғаны жауапкершілікке тарту үшін бір тараптың актісінің негізінде сотты немесе соттан тыс тәртіпте жүргізіледі. Жауапкершілікке тарту үшін құқықбұзушылыққа берілетін бағаға байланысты жүзеге асырылады.

Салық құқықбұзушылығының ауырлық сипатына байланысты қылмыстық, қаржылық және әкімшілік жауапкершіліктер түрлеріне бөлінеді. Қаржылық-құқықтық жауапкершілікке өсімдік мен айыппұл, ал, әкімшілік-құқықтық жауапкершілікке әкімшілік айыппұл, қылмыстық-құқықтық — бас бостандығынан айыру, түзеу жұмыстары, мүлкін тәркілеумен қоса, өзге де заңнамада көзделген жауапкершілікке тартады.

Салық қылмыстылығымен күресу — барлық елдердегі маңызды мәселелерінің бірі. Оларды шешу үшін экономикалық және қылмыстық-құқықтық сипаттағы ықпал ету шараларды қолдануда. Германияда қылмыстық жауапкершілік 1977 жылғы 16 наурыздағы «Салық және өзге де төлемдер туралы» Ереженің § 369 2-б. сәйкес, егер салық заңнамасында осыған байланысты өзге жағдайлар көзделмесе, қылмыстық-құқықтық нормаларына жүгіне отырып, анықтайды. Дәл осы заңның §370 сәйкес, қылмыс болып салық органына жеткіліксіз немесе жалған ақпарат беру, салық льготаларын негізсіз алу, декларацияларында негізгі табыс көзін жалған көрсету немесе мүлдем көрсетпеу және өзге де қылмыстар танылады [7]. Германия заңнамасы бойынша салықтық құқықбұзушылығы мен қылмысына байланысты жауапкершілікті қарастыру кезінде, неміс сот тәжірибесінде салықтан жалтару фактісін тергеу барысында құқықбұзушылықтың келесі сатыларын атап кету қажет:

салықтан жалтару — жасалған іс-әрекет; салықтан жалтаруға ұмтылу — салықтан жалтаруға бағытталған алдын ала іс-әрекет.

Нақты бекітілген салық мөлшелерінің негізінде іс-әрекеттің аяқталуы болып салықты төлемеу фактісі, яғни салықтық мерзімнің өтуіне байланысты салықты төлеу талаптарын орындамау, табылады. Сонымен қатар мерзімнің бастауы болып қаржы органдарымен мөлшелері нақты бекіту аяқталған сәттен бастап есептеледі.

Салықты төлемеу әрекеті болып сол іс-әрекеттің аяқталуына дейінгі кезеңде салықты төлемеу танылады. Егер салықты төлемеу әрекеті болмай, тек қана оған дайындалған болса, оны әрекетке дайындалу деп танып, жазадан босатылады. Мысалы, салық төлеуші салық декларациясын абайсызда немесе бухгалтерлік жазба кітабын дұрыс толтырмаған жағдайда салықтан жалтару деп саналмайды. Егер салық төлеуші қасақана немесе алдын ала ойластырылған әрекет болса, ол салықтан жалтарудың негізгі белгісі ретінде есептеледі.

Салықтан жалтару сонымен қатар белсенді және бәсенді әрекет деп ажыратылады. Белсенді әрекет болып салық салынуға жататын соманы төмендету мақсатында салық декларациясын дұрыс толтырмау. Ал бәсенді әрекет — декларацияны ұсынбау. Бұл екі жағдайда Германия салық кодексінің 153-бабына сәйкес жіктеле отырып, оның нақты әрекет сипаты сот шешімін шығару кезінде есепке алады. Істі тергеу кезінде салықтан жалтаруды уақытша және тұрақты деп бөледі. Егер салық төлеуші салық органдарына жалған ақпарат беру немесе төлеу мерзімін созып жүрсе, ол уақытша салықтан жалтару деп саналады. Ал қалған жағдайларда тұрақты деп танылады. Бірақ неміс заңгерлері мен сарапшылары салықтық-құқықтық мәселелері бойынша салық төлеуші жағынан салық декларациясын ұсынбау негізінде салықтан жалтару әрекетін қылмыстық-құқықтық жауапкершілік бекітуге болмайды, себебі тәжірибеде істің қай кезде уақытша немесе тұрақты екенін байқау қиынға соғады деп есептейді [8].

Сонымен қатар неміс салық құқығы салық төлеушіге бұндай жағдайларда декларацияны уақытында бермеген деп өтініш білдіруге мүмкіндік береді. Салық жауапкершілікті тағайындаған кезде салық салынуға жататын нақты сомасын атықтап, бекіту қажет. Себебі сот өз шешімін шығарған кезде сол сомаға байланысты әкімшілік айыппұл тағайындайды. Әрине, мұндай міндетті істі қарастырып отырған сот төрелігі атқарады. Германия мемлекетінде 5 жылға дейінгі мерзімге бас бостандығынан айырылған болса, онда айыппұл ретінде әкімшілік жазаларын қолданады. Қазіргі таңда 1 жылдан 2 жылға дейінгі мерзімге бас бостандығынан айыру жазаларын тағайындайды. Ал айыппұлдың ең төменгі мөлшері 2 марка, ал ең жоғарғысы — 10 мың марка.

Франция мемлекетінде дәл осындай құқықбұзушылықтар салық алаяқтылық деп аталады. Негізінен Франция елінің қылмыстылық жауапкершілігіне және өзге де жағдайларға байланысты өте қатаң болып келеді. Егер салық төлеуші салық декларациясын дұрыс толтырмаса, айына 0,75 пайыз, немесе жылына 9 пайыз, толық көлемде айыппұл салынады. Егер құқықбұзушылық қасақана түрде жасалған болса, онда заңнамаға сілтеме жасай отырып, жоғарыда көрсетілген көлемнен екі есе өндіріп алады. Ал қылмыстық алаяқтық немесе өзге де күрделі құқықбұзушылық әрекеттер немесе әрекетсіздігі үшін бас бостандығынан айыру немесе шектеу жазасын береді. Кейбір елдерде «салық алаяқтылық» бабы енді ғана жаңа бап ретінде енгізілуде. Салық алаяқтылық деп отырғанымыз, салық салуға қажетті ақпараттарды қасақана жолмен салық органдарын алдауға бағытталған әрекеттерді атауға болады. Субъектісі ретінде жеке және заңды тұлғалар танылады. Мұндай қылмыстар міндеттемелерін орындамау ретінде қарастырылмайды, олар ауыр қылмыстар қатарына жатқандықтан, жазалау көзі де соншалықты қатаң болады.

Франция салық кодексінің 1741-бабына сәйкес салықтық алаяқтылыққа қылмыстық жауапкершілік бекітілген. Заң алаяқтылық құрамына мыналарды жатқызады: салық объектісін жасыру, табысты жасыру, жеңілдік арқылы алу және тағы басқалар. Сонымен қатар салық алаяқтылығына әкімшілік жазаны қолданады. Ол заңның 1729-бабына сәйкес айыппұл белгіленген. Мысалы, егер тұлға 5 жылға бас бостандығынан айырылса, онда ол 37,5 мың евро айыппұл төлейді [9].

Сонымен қатар «жай алаяқтылық» және «күрделі алаяқтылық» деп ажыратуға болады. Егер салық төлеуші салықтан жалтару кезінде алаяқтылықты қолданбай, абайсызда әрекет еткен болса, оны жай алаяқтылық, немесе алақол мінез-құлық, деп атайды және оған Салық кодексінің 1729 а бабы бойынша жауапкершілік тағайындалады. Егер салық төлеуші кез келген алаяқтылықтық құрамдарды қолданған болса, Салық кодексінің 1729 және 1741-баптары бойынша санкция тағайындалады да, оны күрделі алаяқтылық деп атайды.

Ал енді өзіміздің елімізге келетін болсақ, Қазақстан Республикасындағы салық саласына байланысты құқықбұзушылықтар мен қылмыстар келесідей көрініс табады.

Қаржылық жауапкершілік — салық төлеуші белгіленген мерзімде орындалмаған салық міндеттемесін орындау: төленбеген салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер сомасына өсімпұл есептеу; банк шоттары бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұру; салық төлеушінің салық берешегі есебіне мүлікке билік етуін шектеу тәсілдерімен қамтамасыз етілуі мүмкін. Мерзімі өткен салық міндеттемесінің сомасына есептелетін мөлшер өсімпұл болып танылады. Салық және басқа да міндетті төлемдердің, өсімпұлдардың, айыппұлдардың сомаларын банк шоттарының есебінен шығару кезектілігін сақтамағаны үшін, салық төлеушілердің банк шоттары есебінен шығарылған және банктердің немесе банк операцияларының жекелеген түрлерін жүзеге асыратын ұйымдардың кассалардың салық және басқа да міндетті төлемдерді, өсімпұлдарды, айыппұлдарды төлеу шотына қабылданған ақшаны бюджетке аударуды кешіктіргені үшін банктерге немесе банк операцияларының жекелеген түрлерін жүзеге асыратын ұйымдарға өсімпұл есептеледі. Айыппұл — екі жақтың бірінің шарты бойынша міндеттемелерді бұзғаны үшін төленетін төлем, тұрақсыздық айыбының бір түрі, оның мақсаты — шарт тәртібін нығайту және зардап шеккен жақтың шығынын өтеу. Тұрақты сома немесе орындалмаған міндеттеме сомасының пайызы түрінде алынады. Салық қызметі органдары салық төлеушілердің салық міндеттемелерін дер кезінде орындамағаны үшін айыппұл салады [10].

Қылмыстық жауапкершілік (мысалы, Қазақстан Республикасы) — азаматтардың салық төлеуден жалтару 221-бапқа сәйкес азаматтың декларация табыс етуі міндетті болып табылатын жағдайларда табыстары туралы декларация табыс етпеу арқылы не декларацияға немесе салықтарды немесе мемлекеттік бюджетке төленетін өзге де міндетті төлемдерді есептеумен немесе төлеумен байланысты өзге де құжаттарға кірістер немесе шығыстар туралы не салық салынуы тиісті мүлкі туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы салық немесе мемлекеттік бюджетке төленетін өзге де міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы, егер бұл әрекет ірі мөлшердегі салық немесе міндетті төлемдер төлемеуге әкеп соқса, 200-ден 1000 айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде немесе сотталған адамның 2 айдан 10 айға дейінгі кезеңдегі жалақысының немесе өзге де табысының мөлшерінде айыппұл салуға, не 180 сағаттан 240 сағатқа дейінгі мерзімге қоғамдық жұмыстарға, не 2 жылға дейінгі мерзімге түзеу жұмыстарына тартуға, не 4 айға дейінгі мерзімге қамауға, не 200 айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде немесе сотталған адамның 2 айға дейінгі кезеңдегі жалақысы немесе өзге де табысы мөлшерінде айыппұл салына отырып, немесе онсыз 2 жылға дейінгі мерзімге бас бостандығын айыруға жазаланады. Егер төленбеген салық немесе басқа да міндетті төлемдер сомасы 500 айлық есептік көрсеткіштен асса, азаматтың салықты немесе мемлекеттік бюджетке төленетін өзге міндетті төлемдерді төлеуі ірі мөлшерде жасалған деп танылады. Ал 222-бапқа сәйкес лауазымда болу немесе белгілі бір қызметпен айналысу құқығынан айыруға, не 4 айдан 6 айға дейінгі мерзімге қамауға, не 300 айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде немесе сотталған адамның 3 айға дейінгі кезеңдегі жалақысы немесе өзге де табысы мөлшерінде айыппұл салына отырып, немесе онсыз 3 жылға дейінгі мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады. Егер төленбеген салық немесе міндетті төлемдер сомасы 2000 айлық есептік көрсеткіштен асса, ұйымның салық немесе мемлекеттік бюджетке төленетін міндетті төлемдерді төлемеуі ірі мөлшерде жасалған деп танылады. 222–1-бап. Салық төлеушінің салық берешегі шотына билік ету шектелген мүлікке қатысты заңсыз іс-әрекеттері. Билік етуге салық органдары шектеу қойған мүлікті ысырап етуі, иеліктен шығаруы, жасырып қалуы немесе заңсыз беруі, сондай-ақ Қазақстан Республикасының заңнамасында көзделген жағдайларда мүлкіне билік ету шектелген адамның осындай мүлікті беруден бастартуы, кредит ұйымдары қызметшісінің салық органдары шығыс операцияларын тоқтатып қойған ақша қаражатымен (салымдармен) банк операцияларын жүзеге асыруы — екі жүз айлық есептік көрсеткіш мөлшерінде айыппұл салуға немесе бір жүз сексен сағаттан екі жүз қырық сағатқа дейінгі мерзімге қоғамдық жұмыстарға тартуға, не үш айдан алты айға дейінгі мерзімге қамауға, не екі жылға дейінгі мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады [11].

Әкімшілік жауапкершілік (Қазақстан Республика) — Әкімшілік-құқықтық жауапкершілігінің бірден-бір қолдану тәсілі ретінде — әкімшілік айыппұл танылады. Әкімшілік айыппұл — әкімшілік құқықбұзушылық үшін осы бөлімнің ерекше бөлімінің баптарында көзделген жағдайларда және шекте, әкімшілік жаза қолдану кезінде қолданып жүрген заңдарға сәйкес белгіленетін айлық есептік көрсеткіштің белгілі бір мөлшеріне сай келетін дәрежеде салынатын ақшалай жаза. Жеке адамға салынатын айыппұлдың мөлшері есептік көрсеткіштің оннан бір бөлігінен, лауазымды адамға салынатын айыппұл — 5 айлық есептік көрсеткіштен, ал заңды тұлғаға салынатын айыппұл — 20 айлық есептік көрсеткіштен кем болмайды. Жеке адамға салынатын айыппұлдың мөлшерін 200 айлық есептік көрсеткіштен, лауазымды адамға — 400 айлық есептік көрсеткіштен, заңды тұлғаға

2000 айлық есептік көрсеткіштен асыруға болмайды [12]. Қазақстан Республикасының Әкімшілік-құқық бұзушылық туралы кодексінің 205-бабының 2-бөлігінде көзделген жағдайды қоспағанда, салық органдарын тіркеу есебіне қою туралы өтініш беру Қазақстан Республикасының заң актілерінде белгіленген мерзімдерін бұзу жеке адамдарға айлық есептік көрсеткіштің 5–10 дейін мөлшерде лауазымды азаматтарға 10–20 дейінгі мөлшерінде заңды тұлғаларға 20–50 дейін мөлшерінде айыппұл салуға әкеп соғады. Салық органдарында тіркеу есебіне қою туралы өтініш берудің Қазақстан Республикасының заң актілерінде белгіленген мерзімдерінен 90 күннен астам уақыт бұзу жеке азаматтарға айлық есептік көрсеткіштің 10–20 дейін, лауазымды адамдарға 10–40 дейінгі мөлшерде, заңды тұлғаға 40–100 дейінгі мөлшерде айыппұл салуға әкеп соғады. Салық төлеушінің қосылған құн салығын төлеуші ретінде есепке қою туралы өтініш берудің Қазақстан Республикасының заң актілерінде белгіленген мерзімнен бұзуы лауазымды адамдарға айлық есептік көрсеткіштің 10–20 дейінгі мөлшерде жеке кәсіпкерлерге және заңды тұлғаларға есепке тұрмаған әр ай үшін салық салынатын айналым сомасының 50 пайыз мөлшерде айыппұл салуға әкеп соғады. Салық төлеушінің кәсіпкерлік қызметінің салық заңдарында белгіленген жекелеген түрлерін жүзеге асыруы басталуын тіркеу есебінің орны бойынша салық органдарында тіркеудің Қазақстан Республикасының салық заңдарында белгіленген мерзімін бұзуы жеке кәсіпкерге және лауазымды адамға айылық есептік көрсеткіштің 10–20 дейінгі мөлшерінде заңды тұлғаларға 50–100 дейінгі мөлшерде айыппұл салуға әкеп соғады. Салық төлеушінің Әкімшілік кодексінің 206-бабының 2-бөлігінде көзделген жағдайларды қоспағанда Қазақстан Республикасының заң актілерінде бекітілген мерзімде салық органдары есеп-қисабын табыс етпеуі, жеке адамдарға айылық есептік көрсеткіштің 10–20 дейін, лауазымды адамдарға 40–50 дейін жеке кәсіпкерліктегі және заңды тұлғаларға төленуі тиіс, бірақ төленбеген салықтың және басқа да міндетті төлем сомаларын 10 пайыздық мөлшерінде айыппұл салу. Салық төлеушілердің мұндай есеп-қисапты табыс етудің ҚР заң актілерінде белгіленген мерзімнен 90 күн өткенше салық органдарына салық есеп-қисабын табыс етпеу жеке азаматтарға айлық есептік көрсеткіштің 20–40, лауазымды азаматтарға 50–70 дейін, жеке кәсіпкерлерге және заңды тұлғаларға төленуге тиіс, бірақ төленбеген салықтық және басқа да міндетті төлем сомасының 50 пайызы мөлшерінде айыппұл салынады. Салық төлемдерінде кірістер, шығыстар және салық салу объектілерінің болмауы немесе Қазақстан Республикасының Әкімшілік құқық-бұзушылық туралы Кодексінің 208-бабының 3-бөлімінде көзделген жағдайларды қоспағанда, оның Қазақстан Республикасының заңдарында белгіленген тәртіпті бұза отырып жүргізілуі, лауазымды адамдарға есептік көрсеткіштің 20–50 дейін жеке кәсіпкерлерге, заңды тұлғаларда есепке алынбаған тауарлар құнының 10 пайыз мөлшерінде айыппұл салу.

Қазіргі таңдағы экономикалық қылмыстар тәжірибеде іс материалдармен жақсы танысып, зерттеуді қажет етеді. Салық төлемдерін төлеудің нәтижесінде алынған құралдар қаржы көздерін құрайтын ұйымдастырылған қылмыстарының біріне жатады. Салық төлемдері әр түрлі нысан бойынша салық төлеушінің есептілік тәртібін бұзу, бухгалтерлік құжаттарды енгізу, салық льготаларын және тағы басқа да әдістер арқылы төлемейді. Салықтық қылмыстарға қарсы күрес — барлық шет елдердің негізгі мәселелерінің бірі. Олардың шешу жолдарына экономикалық сипаттағы және қылмыстық-құқықтық ықпал ету шараларын қолданылуға. Мысалы, елдердің көбінде төленбеген сомадан 5 пайыз, төлену керек сомадан негізгі ставканың екі есе мөлшерінде немесе 50 пайызын қосымша төлейді. Шет елдерде салықтық қылмыстық құқық-бұзушылықтардың қатарына салықтық алаяқтық, салық органдарын алдау, міндеттерін шын мәнінде орындамау немесе мүлікті пайдалану арқылы салық төлеуден құтылып кету үшін алаяқтық жасаған тұлғалар қылмыстық жауапкершілікке тартылады. Мысалы, Германия мемлекетінде салықтық қылмыстық жауапкершілік 1977 жылдың 16 наурызда қабылданған «Салық және өзге де төлемдер туралы» Ережеге сәйкес, келесі әрекеттер қылмыс болып саналады: салық органдарына жалған мәліметтер беру, салық салуға қажетті ақпараттарды бермеу, салық льготаларын негізсіз алу. Жауапкершілік ретінде бас бостандығынан айыру, айыппұл, қосымша төлемдер танылады.

Салық мемлекеттік кірістерді толтырудың негізгі қайнары ғана емес, бірақ мемлекеттің нарық экономикаға ықпал етудің негізгі рычагының бірі болып табылады. Сондықтан тиімді салық салу жүйесін құру — кез келген мемлекеттің маңызды мақсаты. Тиімді салық салу жүйесінің көрінісі тек оған жүктелген қызметтерді атқару қабілетілігінен табады. Мемлекетіміздің әлеуметтік-нарықтық даму жағдайындағы салықтық-құқықтық қатынастардың басты әрі маңызды аспектілеріне Қазақстан Республикасы салық жүйесінің ұйымдастырылуы және экономикалық-құқықтық тәртібі, салық төлеушілер мен салық агенттерінің міндеттері және құқықтары, салық органдарының құзыреттері, салықтық міндеттемелер, салықтық жауапкершіліктер жатады.

Дәл осындай жағдай толассыз өзгеріп отырғандықтан, ұлттық экономиканың даму болашағын есепке ала отырып, салық жүйесін тұрақты түрде жетілдіру қажеттілігі туады. Дамыған елдердің салық жүйесіндегі маңызды белгісі болып халықаралық экономикалық қызмет пен үрдістерді реттеудегі тиімді құралы ретінде пайдалану табылады.

Бүгінде салықтық қатынастарының құқықтық реттеу мәселелері еліміздің әлеуметтік-экономикалық өмірінен өте маңызды және елеулі орын алуда. Нарықтық қатынастарға байланысты Қазақстан экономикасында пайда болған жаңаша түрлендірулер еліміздің халық шаруашылығын басқару-реттеу жолында қаржылық және салықтық механизмдерді қолдану үрдісіне баса назар аударуды қажет етеді.

#### Әдебиеттер тізімі

1. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. — М.: АО «Центр ЮрИнФОР», — 2003. — С. 23.
2. Кадье Л. Замечания относительно понятия злоупотребления правом в налоговой сфере / Взгляды на налоговое мошенничество / Исследования под ред. Л.Кадье, Е.Неве. — Париж: Коллекция исследований и работ юридического факультета Ренна, Economica, 1986. — С. 32. (Cadiet L.Remarques sur la notion fiscale d'abus de droit / Regards sur la fraude fiscale. Etudes coordonnees par L.Cadiet et E.Neveu. — Paris: collection Recherche et travaux de la faculte de sciences juridiques de Rennes, Economica, 1986. — P. 321).
3. Виницкий Д.В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. — 2003. — № 1. — С. 25.
4. Князев В.Г., Черник Д.Г. Налоговые системы зарубежных стран. — М.: Закон и право, 2002. — 310 с.
5. Новые налоги в США // Белорусский банковский бюллетень. — 2003. — № 30. — С. 25.
6. Налоги в развитых странах / Русковой И.Г., Кашиан В.А. — М.: Финансы и статистика, 1991. — С. 59.
7. Козырин А.Н. Правовое регулирование налогообложения в зарубежных странах // Финансы. — 1994. — N 5. — С. 24.
8. Болтроменюк В. Германия: «Штойфа» выходит из тени // Налоговая полиция. — 1997. — № 5. — С. 31.
9. Мартинез Ж.К. Налоговое мошенничество. — Париж: PUF, 1984. — С. 94. (Martinez J.-C.La fraude fiscale. — Paris: PUF, 1984. — P. 94).
10. Худяков А.И. Финансовое право Республики Казахстана. — Алматы: ТОО «Изд-во Норма-К», 2002. — С. 258.
11. Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексі. ҚР 1997 жылы 16 шілдедегі N 167 Кодексі // ҚР Парламентінің жаршысы. — 1997. — № 15,16. — 211-құж. — 25-б.
12. Закон «Об административных правонарушениях». Кодекс РК от 30 января 2001 года № 155 // Ведомости Парламента Республики Казахстан. — 2001. — № 5, 6. — С. 24; Казахстанская правда. — 2001. — 13 февр. № 40,41; 2001. 14 февр. № 42,43; 2001. 15 февр. № 44,45; Юридическая газета. — 2001. — 21 февр. № 9,10; 2001. 28 февр. № 11, 12.

УДК 352. 075 (574)

Г.А.Алибаева

Университет им. Д.А.Кунаева, Алматы

#### К ВОПРОСУ О ПОНЯТИИ МЕСТНОГО САМОУПРАВЛЕНИЯ И ЕГО НЕРАЗРЫВНОЙ ВЗАИМОСВЯЗИ С МЕСТНЫМ ГОСУДАРСТВЕННЫМ УПРАВЛЕНИЕМ В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

*Мақалада жергілікті өзін-өзі басқару сұрақтары бойынша конституциялық құқық мамандығы саласындағы ғалымдардың ойларын талдауға және жергілікті мемлекеттік басқару арасындағы қарым-қатынастарды реттеуге арналған. Автор қазіргі таңдағы заңнамаларды зерттей отырып, жергілікті мемлекеттік басқару мен өзін-өзі басқару арасындағы тығыз байланысты, өзара тәуелділікті, өзара сіңісуді қорытындылайды.*

*The article is devoted to the analysis of the views of different scientists-constitutionalists on the question of the concept of local self-government and its correlation with local public administration. Author, exploring modern legislation, makes a conclusion about the close interrelationship, interdependence and inter integration of local government and self-government.*

Конституция Республики Казахстан 1995 г. впервые закрепила на столь высоком уровне — уровне Основного Закона — основы становления и развития местного самоуправления в Республике Казахстан. Изменения и дополнения, внесенные 21 мая 2007 г. в действующую Конституцию, изменили концепцию соотношения местного государственного управления и самоуправления в Респуб-