

**Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасының жанындағы
Құқық қорғау органдары академиясы**

БУКЕНЕСОВ АЗАМАТ СЕРИКБАЕВИЧ

**КОРПОРАТИВТІК КІРІС ЖӘНЕ ҚОСЫМША ҚҰН САЛЫҚТАРЫН
ТӨЛЕУДЕН ЖАЛТАРУ ТУРАЛЫ ҚЫЛМЫСТЫҚ ІС БОЙЫНША
ДӘЛЕЛДЕУ МӘСЕЛЕЛЕРІ**

**6M030100 – «Құқықтану» мамандығы бойынша
заң ғылымдарының магистрі дәрежесін алуға диссертация**

Ғылыми жетекші:

Арнайы заң пәндер кафедрасының
аға оқытушысы М.Е. Тулеуова,
заң ғылымдарының магистрі,
әділет кіші кеңесшісі

Қосшы, 2020

Түйіндеме

Диссертация: кіріспеден, белгілер мен қысқартулардың тізімінен, бес бөлімді қамтитын екі тараудан, қорытындыдан, қолданылған әдебиеттер тізімінен тұрады. Жалпы көлемі – 95 бетте. Диссертациялық зерттеу барысында отандық және шетелдік әдебиетке талдау жүргізілді. Салық қылмыстарымен байланысты теоретикалық, ұйымдастырушылық, әдістемелік, ашу және тергеудің тактикалық негіздерін анықтаудағы кешенді ғылыми зерттеу жүргізді. Статистикалық мәліметтер мен сот-тергеу практикасы зерттелді. Автор салық қылмыстарымен күресуде кейбір нормаларды жетілдіру бойынша қылмыстық, қылмыстық-процестік заңнамаларға және «Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы» ҚР Жоғарғы Сот нормативтік қаулысына ұсыныстар әзірледі. Тергеушіге процессуалдық және тергеу әрекеттерін жүзеге асырудың әдістемесі ұсынылды.

Резюме

Диссертация состоит из: введения, обозначений и сокращений, двух разделов, включающих пять подразделов, заключения, списка использованной литературы. Общий объем - 95 страниц. В ходе диссертационного исследования проведен анализ отечественной и зарубежной литературы. Проведено комплексное научное исследование по определению теоретических, организационных, методических, тактических основ раскрытия и расследования, связанных с налоговыми преступлениями. Изучены статистические данные и судебно-следственная практика. Автор выработал предложения по совершенствованию некоторых норм в борьбе с налоговыми преступлениями в уголовном, уголовно-процессуальном законодательстве и нормативном постановлении Верховного Суда РК «О судебной практике применения налогового законодательства». Предложена методика осуществления процессуальных и следственных действий для следователя.

Summary

The dissertation consists of: introduction, notation and abbreviations, two sections, including five subsections; conclusion; list of references. The total volume is 95 pages. In the course of the dissertation research, the analysis of domestic and foreign literature was carried out. A comprehensive scientific study was conducted to determine the theoretical, organizational, methodological and tactical bases for the disclosure and investigation of tax crimes. Statistical data and judicial and investigative practice have been studied. The author has developed proposals for improving certain norms of combating tax crimes in the criminal, criminal procedure legislation and the normative resolution of the Supreme Court of the Republic of Kazakhstan "on judicial practice of applying tax legislation". The method of conducting procedural and investigative actions for the investigator is proposed.

МАЗМҰНЫ

БЕЛГІЛЕР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР.....	4
КІРІСПЕ.....	5
1. ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ҚҰҚЫҚ БҰЗУШЫЛЫҚТАРЫНЫҢ ҚАЗІРГІ КЕЗДЕГІ ҰҒЫМЫ МЕН ЖАҒДАЙЫ	
1.1 Салық құқық бұзушылықтарының қылмыстық-құқықтық сипаттамасы....	10
1.2 Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстарға криминалистикалық талдау	29
2. КОРПОРАТИВТІК КІРІС ЖӘНЕ ҚОСЫМША ҚҰН САЛЫҚТАРЫН ТӨЛЕУДЕН ЖАЛТАРУ ТУРАЛЫ ҚЫЛМЫСТЫҚ ІСТЕР БОЙЫНША ДӘЛЕЛДЕУ МӘСЕЛЕЛЕРІ	
2.1 Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істер бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайлар	49
2.2 Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істер бойынша жиналатын дәлелдемелер	57
2.3 Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істерді тергеудің жеке әдістемелері	73
ҚОРЫТЫНДЫ..	88
ҚОЛДАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ.....	92

БЕЛГІЛІР МЕН ҚЫСҚАРТУЛАР ТІЗІМІ:

АЕК	-	айлық есептік көрсеткіш
Конституция		Қазақстан Республикасының Конституциясы
СДТБТ		Сотқа дейінгі тергеп-тексерудің бірыңғай тізімі
ҚазКСР ҚК		Қазақ Кеңестік Социалистік Республикасының Қылмыстық кодексі (1959 ж. редакциясы)
ҚР ҚК		Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексі
ҚР ҚПК		Қазақстан Республикасының Қылмыстық-процестік кодексі
ҚР		Қазақстан Республикасы
КЕАҚ		Коммерциялық емес акционерлік қоғамы
Тұжырымдама		Қазақстан Республикасының 2010 жылдан 2020 жылға дейінгі кезеңге арналған құқықтық саясат тұжырымдамасы
ҚР СК		Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасының Кодексі
КТС		Корпоративтік табыс салығы
ЖТС		Жеке табыс салығы
ҚҚС		Қосылған құн салығы

КІРІСПЕ

Жұмыстың жалпы сипаттамасы. Диссертациялық жұмыс салық төлеуден жалтару жөнінде қылмыстық істер бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайларды анықтау және жүзеге асыру мәселелерін зерттеуге арналған. Салық төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстарды тергеу әдістемесін әзірлеуге, кірісті азайту мен шығынды ұлғайту арқылы жасалатын қылмыстарды ашуға бағытталған ұйымдастырушылық және тактикалық тәсілдерді іздеп, тәжірибеге жаңалық ретінде енгізуді білдіреді.

Зерттеу тақырыбының өзектілігі. Еліміздің тәуелсіздік алғанына 30 жыл таяп қалды. Осы кезеңде тұрмыстық, саяси, мәдени, экономикалық жағдай талай өзгерістерге ұшырады. Бұрынғы Кеңес Одағының әкімшілік-командалық жүйесінен нарықтық экономикаға бет бұрдық. Әрине бұл оңайлықпен өтпеді. Өйткені, бұрынғы экономикалық жағдайда мемлекет кірісі мемлекеттік кәсіпорындардың табысынан толтырылатын. Сондықтан салық төлеуден жалтару мәселелелері аса өзекті болмады. Сонымен қатар, кішігірім кооперативтер мен жекешеленген кәсіпорындар салық төлеу сұрақтары бойынша мемлекет назарында болса да, бірақ олардың мемлекеттік бюджетке қосқан үлесі әлдеқайда байқалмайтын. Нарықтық экономикаға бет бұрған сәттен бастап, мемлекеттік кәсіпорындардың жаппай жекешелендіруі басталды да, кәсіпкерлік институтты дамытуға тиісті шаралар қолдана бастады. Осыған орай, салық жүйесінің реформасына қажеттілік туындады да, жаңа салықтық заңнамалар қабылданды.

Мемлекет салық төлеу нормаларына ерекше көңіл аударып, салық төлеу міндеті конституциялық принцип ретінде 1995 жылғы қабылданған Конституцияда нақты тұжырымдалған, яғни 35 бабына сәйкес «Заңды түрде белгіленген салықтарды, алымдарды және өзге де міндетті төлемдерді төлеу әркімнің борышы әрі міндеті болып табылады» деп белгіленген [1].

Қазақстан Республикасында 2017 жылы 4 рет салық кодексі қабылданды. Оған себеп болған, алғашқы салық заңнамалар көбінесе императивтік әдістерді қолданған, сол себептен жаңадан ашылған кәсіпорындар өзінің кәсіпкерлерлік қызметін жүзеге асыра алмай, жабылып жатты. Шағын және орта бизнес тиісті деңгейде дамымады.

Қазақстан Республикасының Бірінші Президенті-Елбасы Н.Ә. Назарбаев 27.01.2012 жылғы халыққа жолдауында мемлекетіміздің қоғамдық-экономикалық жетілдірудегі «жергілікті шағын және орта бизнеске қолдау көрсету шараларын қаперде ұстаған жөн» екенінің айтып кеткен [2].

Елбасы шағын және орта бизнестің дамуына кезекті халыққа жолдауында ерекше назар аударатын. Осыған орай, Елбасының бастауымен жаңадан салық кодекстері қабылданып, бірте-бірте императивтік тұрғыдан диспозитивтік тұрғыға бет бұрдық, яғни салық төлеушінің салық мәдениетін дамытуға нормативтік шаралар қабылданды. Нәтижесінде мемлекет салық төлеушіге «шоқпарды» қолданбай, олардан өз еркімен салық төлеуін қалады. Алайда, бес

саусақ бірдей болмайды, салық төлеушілердің ішінен заңға бағынбай, жүктелген міндеттерді орындамайтын тұлғалар баршылық. Сондықтан да заңшығарушы салық төлеу жөнінде конституциялық міндетті орындау мақсатында әкімшілік және қылмыстық жауаптылықты қарастырған. Осы нормалар да, талай рет өзгерістер мен толықтыруларға ұшыраған, көптеген қылмыстық нормалар бірте-бірте әкімшілік нормалар санатына ауысқан, дәлірек айтқанда қылмысқа тарту шегінің мөлшері 2 мың АЕК 50 мың АЕК дейін ұлғайған.

Салық қылмыстары жөнінде көптеген еңбектер жазылған. Сонымен бірге, аталған қылмыстарды ашу мен тергеуге бағытталған еңбектер де аз емес, бірақ та заманның қарқынды дамуына байланысты кейбір еңбектердегі қылмысты ашу мен тергеу әдістемелері қазіргі кезде ескірген. Өйткені, бұл еңбектердің көбісі 2015 жылға дейін, яғни жаңа қылмыстық, қылмыстық-процестік, азаматтық-процестік, қылмыстық-атқару және әкімшілік құқық бұзушылық туралы кодекстерінің енгізілуіне дейін жазылған. Сонымен бірге, жазылған еңбектер жалпы салықтардың төлеуінен жалтаруға арналған болатын. Біз тек салықтардың негізгі екі түрін ғана қарастырып кетеміз.

Корпоративтік табыс және қосымша құн салықтары республикалық бюджеттің 52%, ал жалпы жиналатын салықтардың 73% тиесілі [3]. Салық органдарының салық тексеріс нәтижесінде қосымша есептелген салық сомаларының басымдылығы аталған екі түрін құрайды да, сотқа дейінгі тергеп-тексеру құжаттары да осы екі салықтың түрін қамтиды. Көптеген қылмыстық істер өзінің логикалық нәтижесін таппай, мұрағаттарды толтырып жатыр, кінәлі адамдар тиісті жауапқа тартылмай, келтірілген залал өтелмей жатыр. Аталған мән-жайларға байланысты осы салықтарға қатысты еңбек жазуды жөн көрдім.

Диссертациялық зерттеудің теоретикалық негізі қылмыстық құқық және криминалогия, қылмыстық процесс, криминалистика, сот сараптамасы, жедел-ізвестіру қызметі теориясындағы бұрынғы Кеңес Одағының, Қазақстан және Ресей ғалымдары мен мамандарының, атап айтқанда: Е.Ғ. Жәкішев, Г.А. Мозговых, К.Ж. Капсалямов, М.Ш. Қоғамов, И.Ш. Борчашвили, Е.Н. Бегалиев, А.Б. Қабыкенова, Н.Ш. Жемпиисов, Ә.М. Әлібекова, В.Н. Жамулдинов, Р.С. Белкин, М.С. Строгович, И.Н. Соловьев, И.В. Александров, О.В. Чельшева, М.В. Феськов, И.Н. Сорокотягин, Е. Курицина, Г.А. Шумак, В.М. Тертышник, С.В. Слинько, М.П. Хиллобок, В.Н. Хрусталева, В. Лоер, И.Ф. Крылов, Л.Г. Шапиро, Е.С. Дубонос, Н.В. Павлова және т.б. еңбектерінен қаланды.

2014 жылғы 3 шілдедегі № 226-V қабылданған жаңа Қылмыстық кодексте 244 және 245 баптары, яғни салық төлеуден жалтару баптары «іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиеп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған» деген саралау белгісі ретінде жаңа нормалардың енгізілгенін ескерсек, қазіргі кезде салық қылмастарының түбегейлі зерттеуі, соның ішінде осындай қоғамға қауіпті әрекетін ашу және тергеу әдістемелердің жеткіліксіздігіне көзіміз жетеді.

Осылайша, жоғары көрсетілген мән-жайлар негізінде таңдалған диссертациялық тақырыбымыз Қазақстан Республикасының ғылымы мен тәжірибесі үшін өзекті болып табылатыны туралы қорытынды жасауға мүмкіндік береді.

Зерттеу мақсаты мен міндеті. Диссертациялық зерттеудің негізгі **мақсаты** - корпоративтік табыс және қосымша құн салықтарынан жалтару туралы қылмыстар бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайлардың аясын анықтау, сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүргізу мәселелеріне талдау жасау, аталған сала бойынша тәжірибеде туындаған мәселелерді шешуге қатысты ғылыми негізделген ұсыныстар енгізу және заңнама нормаларын жетілдіру.

Аталған мақсаттарға қол жеткізу үшін келесі **міндеттер** алға қойылды:

- ҚР ҚК 244-245 баптарымен қарастырылған қоғамға қауіпті әрекетінің қылмыстық-құқықтық сипаттамасын анықтау;

- ҚР ҚК 244-245 баптарымен қарастырылған қылмысты жасайтын тұлғалардың криминалистикалық сипатын анықтау;

- қарастырылып жатқан қылмыстың мәнін түсіну үшін, салықтарды төлеу туралы азаматтық және салық құқығының жеке нормаларын зерттеу;

- ҚР ҚК 244-245 баптарымен қарастырылған қоғамға қауіпті әрекеттің криминалистикалық сипаттамасын құрастыру;

- ҚР ҚК 244-245 баптарымен қарастырылған қылмыстың белгілерін анықтау жолдарын айқындау (жедел-іздістіру мен талдау тәсілдерін қолдану);

- қарастырылып жатқан қылмыс түрін тергеу кезінде қалыптасатын типтік тергеу жағдайларын анықтап, оларға сәйкес аса тиімді тергеу шешімдерін ұсыну.

Зерттеудің объектісі - корпоративтік табыс және қосымша құн салықтарынан жалтару туралы қылмыстық істер.

Зерттеудің пәні корпоративтік табыс және қосымша құн салықтарынан жалтару туралы қылмыс бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүргізуге қатысты қалыптасқан тәжірибе мен осы саланы жетілдіруге байланысты қабылданған шаралар, шетел тәжірибесі, сондай-ақ, ғылыми зерттеулер.

Зерттеудің әдіснамалық негізі, жалпы ғылыми ұстанымдар және ғылыми танымның әдістерінен, әлеуметтік құқықтық процестерді және құбылыстарды диалектикалық және салыстырмалы әдістер арқылы танудан тұрады. Сондай-ақ, диссертацияда арнайы әдістер ретінде жүйелік-құрылымдық, логикалық, талдау, статистикалық, әлеуметтік және басқа әдістер қолданылды.

Зерттеудің теориялық негізі қылмыстық құқық, қылмыстық процесс, криминалистика және сот сараптамасы, жедел іздістіру қызметінің теориясы, криминология және т.б. салалардағы жоғарыда көрсетілген ғалымдардың ғылыми еңбектерден құрылған.

Зерттеудің нормативтік базасы ретінде Қазақстан Республикасының Конституциясы, Қазақстан Республикасының қылмыстық, қылмыстық процесс және салық заңнамалары, Қазақстан Республикасының Жоғарғы Соттың

нормативтік қаулылары, «Жедел іздестіру қызметі туралы» Қазақстан Республикасының Заңы, Қазақстан Республикасы Президентінің жолдаулары мен жарлықтары және өзге де нормативті-құқықтық актілер, сонымен қатар салық органдарының және басқа органдардың ведомстволық актілері қолданылды.

Зерттеудің эмпирикалық негіздерін Қазақстан Республикасының Бас прокуратурасы құқықтық статистика және арнайы есепке алу жөніндегі Комитетінің статистикалық мәліметтерінен, Қазақстан Республикасының Жоғарғы Сот тәжірибесінен, таңдаулы қылмыстық істер мен сот үкімдерінен, және өзге ресми басылымның ақпараттарынан құралды. Ұсынылған эмпириялық материалдар, Алматы облысы мен Алматы қаласынан жиналды. Сонымен қатар, автордың жеке басы тергеу және жедел-іздестіру қызметіндегі тәжірибесі қолданылған.

Зерттеудің ғылыми жаңалығы тақырыптың өзіндік өзектілігімен, алға қойылған мақсат-міндеттерімен тікелей байланысты. Бұл жұмыста диссертант Қазақстан Республикасында, ҚР ҚК 244-245 баптарында көзделген қылмыспен байланысты теоретикалық, ұйымдастырушылық, әдістемелік, ашу және тергеудің тактикалық негіздерін анықтаудағы кешенді ғылыми зерттеу жүргізуге тырысты.

Жүргізілген зерттеу қорытындылары бойынша қорғауға ұсынылатын негізгі тұжырымдар:

1. Салық төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстық іс-әрекетінің ашу және тергеу бойынша жеке криминалистикалық әдістемелердің ішінде дербес әдістеме;

2. Қарастырылып жатқан қылмыстың жеке криминалистикалық әдістемесі келесі құрылымдық элементтерден құралады: теориялық негізі, қылмыстық-құқықтық сипаттамасынан; ҚР ҚК 244-245 баптарында көзделген қылмыстың криминалистикалық сипаттамасынан; анықтауға жататын сұрақтардың шеңберінен; типтік тергеу жағдайлардан; бастапқы, кейінгі және қорытынды кезеңдерде тергеуді ұйымдастырудан; кейбір жедел-іздестіру шараларын тергеу әрекеттерімен бірге өткізу тактикасынан;

3. Біздің ойымызша ҚР ҚК 244-245 баптарының қылмыстық құқықтық нормасына «декларация» мен «салық» мәтіндерінен кейін жақшаның ішінде олардың көпше түріндегі баламасын енгізу қажет, мысалы 245-баптың диспозициясы келесідей өзгеруі тиіс: «Декларация (декларациялар) табыс ету міндетті болып табылған кезде декларацияны (декларацияларды) табыс етпеу не салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасыру жолымен декларацияға (декларацияларға) табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы ұйымдарға салынатын салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтару, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты (салықтарды) және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса»;

4. Қарастырылып жатқан қылмыс құрамының объектісі мен пәні ретінде жалтарған салық сомасын анықтау сұрағын және өзге де проблемді сұрақтарды Жоғарғы Соттың нормативтік қаулысы шеңберінде шешілуі тиіс;

5. Қарастырылып жатқан қылмыстың бастапқы тергеу кезеңінде пайда болуы ықтимал типтік тергеу жағдайлары жүйелендірілді. Әр тергеу жағдайының қалыптастырылуына байланысты тергеу әрекеттері мен жедел-ізвестіру шараларының үйлесімді қолданудың ұсыныстары шығарылды;

6. Салық төлеуден жалтару жөнінде қылмыстарды ашу және тергеу кезінде орын алатын мәселелерді шешу жолдары ұсынылады.

Диссертациялық зерттеудің теоретикалық және практикалық құндылығы. Жұмыстың жеке тұжырымдамалары қылмыстық процесс, криминалистиканың: криминастикалық тактика, жеке қылмыс түрлерінің тергеу әдістемесі, жедел-ізвестіру теориясы сияқты ғылымдарында одан әрі жетілдіруде қолдана алуында, теоретикалық құндылығын құрайды.

Диссертациялық зерттеудің қорытындылары мен негізгі тұжырымдары салық қылмыстары бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүргізу барысында пайдалы болатынын, жұмыстың тәжірибелік құндылығын құрайды.

Зерттеу мәселелерінің сыннан өтуі. Жүргізілген зерттеу қорытындылары, теориялық тұжырымдар, оған негізделген ұсыныстар М.Бөкенбаев атындағы Ақтөбе заң институтының «Мир закона» журналында және жоғарғы оқу орындары арасындағы Құқық қорғау органдары Академиясының конференцияларында көрініс тапты.

Диссертациялық жұмыстың жеке қорытындылары Қазақстан Республикасы Қаржы Министрлігі Қаржы мониторингі Комитеті Экономикалық тергеу қызметінің тәжірибесіне енгізілді.

Диссертацияның құрылымы мен көлемі. Диссертациялық зерттеудің құрылымы жұмыс сипатына, оның орындалу деңгейіне, зерттеу мақсаттары мен ішкі логикалық байланысына негізделген. Диссертация: кіріспеден, белгілер мен қысқартулардың тізімінен, бес бөлімді қамтитын екі тараудан; қорытындыдан; қолданылған әдебиеттер тізімінен тұрады.

1. ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫНДАҒЫ САЛЫҚ ҚҰҚЫҚ БҰЗУШЫЛЫҚТАРЫНЫҢ ҚАЗІРГІ КЕЗДЕГІ ҰҒЫМЫ МЕН ЖАҒДАЙЫ

1.1 Салық құқық бұзушылықтарының қылмыстық-құқықтық сипаттамасы

Заңды түрде белгіленген салықтарды, алымдарды және өзге де міндетті төлемдерді төлеу әркімнің борышы әрі міндеті болып табылады, деп Конституцияның 35 бабында нақты белгіленген [1]. Яғни, еліміздің Ата заңы салықтар мен басқа да бюджетке төленетін міндетті төлемдерді әрбір салық төлеушінің міндеттеріне жатқызады.

Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер ҚР СК-не сәйкес реттеледі.

Қолданыстағы салық заңнамасына сәйкес салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің негізгі ұғымдарын қарастырайық.

Салықтар – мемлекет біржақты тәртіппен заң жүзінде белгілеген, белгілі бір мөлшерде жүргізілетін, қайтарымсыз және өтеусіз сипатта болатын, бюджетке төленетін міндетті ақшалай төлемдер [4].

Салықтардың түрлері:

- корпоративтік табыс салығы;
- жеке табыс салығы;
- қосылған құн салығы;
- акциздер;
- экспортқа рента салығы;
- жер қойнауын пайдаланушылардың арнаулы төлемдері мен салықтары;
- әлеуметтік салық;
- көлік құралы салығы;
- жер салығы;
- мүлік салығы;
- ойын бизнесі салығы;
- бірыңғай жер салығы.

Бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер – салық заңнамасымен белгіленген мөлшерлерде және жағдайларда жүргізілетін кедендік төлемдерді қоспағанда, бюджетке төлемақылар, алымдар, баждар түріндегі міндетті ақша аударымдары [4].

Нарықтық экономика жағдайында салық жүйесінің орны ерекше, ол дамыту мен тұрақтандыру факторларының бірі болып табылады.

Дегенмен, мемлекет бюджеті шығынға ұшырайды, өйткені салық салуға жататын кірістер (объектілер) жасырылады, нәтижесінде бұл барлық қоғамның өміріне қолайсыз әсер етеді және елдің экономикалық қауіпсіздігіне қауіп төндіреді.

Статистикалық мәліметтерге сәйкес, 2016-2019 жылдар аралығында сотқа дейінгі тергеп-тексерудің бірыңғай тізіміне салық төлеуден жалтарудың 1 407 фактісі тіркелді. Яғни, 168 жеке және 1 239 заңды тұлғалар 170 379 484 326

тенге сомасында салық төлемдерін ішінара немесе толық көлемде жүзеге асырмаған [5].

И.Н. Соловьев өзінің докторлық диссертациясында келесіні келтіреді, «көптеген объективті және субъективті факторлармен қатар, мемлекет бюджетіне салық түсуінің көп аспектілі және күрделі үдерісіне жеке және заңды тұлғалардың салық төлеуден жалтаруы, салық агентінің міндеттерін орындамауы, салықтарды және (немесе) алымдарды өндіріп алу есебінен жүргізілетін ақша қаражатын жасыру теріс әсер етеді, барлық осы факторлар бюджет жүйесінің тұрақтылығын әлсіретеді, адал бәсекелестік принципін бұзады, әлеуметтік шиеленіс пен қоғамдағы тұрақсыздықты тудырады. Салық қылмыстарын жасаған адамдардың байығанын қоспағанда, салық салудан жасырынған қаражат көбінесе "көлеңкелі" айналымға кетеді, қылмыстық құрылымдарға жұмыс істей бастайды, сыбайлас жемқорлық көріністерін тудырады» [6].

Бюджетке салық төлеу процесінде туындайтын қоғамдық қатынастарға салық төлеушілердің қоғамға қауіпті қол сұғушылығы үшін бұл жағдайда заңшығарушы салық және әкімшілік жауапкершілігімен бірге қылмыстық жауапкершілікті қарастырғаны толығымен дұрыс.

Мұндай жауапкершілік ҚР ҚК-нің 244 және 245 баптарында өзінің көрінісін тапты.

244-бап. Азаматтың салық және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы.

Азаматтың декларация тапсыруы міндетті болып табылатын жағдайларда кірістері туралы декларацияны табыс етпеу арқылы не декларацияға немесе салықтарды және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеумен немесе төлеумен байланысты өзге де құжаттарға кірістері немесе шығыстары туралы не салық салуға жататын мүлкі туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы, іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиеп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған, салықты және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса,

- үш мың айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде айыппұл салуға не сол мөлшерде түзеу жұмыстарына не сегіз жүз сағатқа дейінгі мерзімге қоғамдық жұмыстарға тартуға не үш жылға дейінгі мерзімге бас бостандығын шектеуге не сол мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады.

Ескерту. Осы бапта көзделген іс-әрекетті жасаған адам Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген салықтар және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша берешекті, сондай-ақ өсімпұлды өз еркімен төлеген жағдайда қылмыстық жауаптылықтан босатылады.

245-бап. Ұйымдарға салынатын салықты және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтару

1. Декларация табыс ету міндетті болып табылған кезде декларацияны табыс етпеу не салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасыру жолымен декларацияға табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы ұйымдарға салынатын салықты және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтару, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса,

- белгілі бір лауазымдарды атқару немесе белгілі бір қызметпен айналысу құқығынан үш жылға дейінгі мерзімге айыра отырып, екі мың айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде айыппұл салуға не сол мөлшерде түзеу жұмыстарына не сегіз жүз сағатқа дейінгі мерзімге қоғамдық жұмыстарға тартуға не үш жылға дейінгі мерзімге бас бостандығын шектеуге не сол мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады.

2. Мынадай:

1) іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиіп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып;

2) адамдар тобының алдын ала сөз байласуымен жасалған дәл сол іс-әрекет

- белгілі бір лауазымдарды атқару немесе белгілі бір қызметпен айналысу құқығынан үш жылға дейінгі мерзімге айыра отырып, төрт мың айлық есептік көрсеткішке дейінгі мөлшерде айыппұл салуға не сол мөлшерде түзеу жұмыстарына не бір мың сағатқа дейінгі мерзімге қоғамдық жұмыстарға тартуға не төрт жылға дейінгі мерзімге бас бостандығын шектеуге не сол мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады.

3. Осы баптың бірінші немесе екінші бөліктерінде көзделген, қылмыстық топ жасаған не аса ірі мөлшерде жасалған іс-әрекеттер

- белгілі бір лауазымдарды атқару немесе белгілі бір қызметпен айналысу құқығынан үш жылға дейінгі мерзімге айыра отырып, бюджетке түспеген төлемдер сомасының екі еселенгеннен үш еселенгенге дейінгі мөлшерінде айыппұл салуға не бес жылдан сегіз жылға дейінгі мерзімге бас бостандығынан айыруға жазаланады.

Ескерту. Осы бапта көзделген іс-әрекетті жасаған адам (қылмыстық топ жасаған іс-әрекетті қоспағанда) Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген салықтар және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша берешекті, сондай-ақ өсімпұлды өз еркімен төлеген жағдайда қылмыстық жауаптылықтан босатылады [7].

Осы қылмыстардың қоғамдық қауіптілігіне және объектісіне байланысты заң ғылымы саласындағы ғалымдар бірқатар өзінің пікірін білдірген.

Ә.М. Әлібекованың көзқарасына сәйкес, аталған қылмыстардың азаматтар мен ұйымдардың салық және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруының қоғамдық қауіпі заңды түрде белгіленген салықтар мен алымдарды төлеу жөнінде конституциялық міндетін қасақана орындамаудан тұрады.

Конституциялық заңның орындалуын қамтамасыз ететін қоғамдық қатынастар қылмыс объектісі болып табылады [8, 436, 438].

И.Н. Соловьевтың көзқарасына сәйкес, аталған қылмыстардың қоғамдық қауіптілігі – салық төлеушінің (азаматтар мен ұйымдардың) қатысуымен салық салу саласында қалыптасқан қатынастарға зиян келтіру. Бұл жағдайда құқыққа қарсы әрекеттер салық пен алымдарды есептеу мен төлеудің қолданыстағы тәртібіне қол сұғады [9, 42].

Қылмыс объектісі – азаматтар мен ұйымдардан салық және (немесе) алымдарды бюджетке есептеу мен төлеуге байланысты туындайтын қатынастар бөлігінде мемлекеттің салық жүйесі [9, 56].

Қылмыстың пәніне қатысты көптеген еңбектерде әр түрлі көзқарастар қалыптасқан, көбісі мемлекет кірісіне төленбеген салықтарды, ал кейбір тараптар оған қоса салық декларациясын жатқызады. Біздің ойымызша қылмыстың пәнін қылмыстық заңнамадан алғанды жөн көрдік. Осылайша қылмыстың пәні болып бюджетке түспеген салықтың және (немесе) басқа да міндетті төлемдердің сомасы танылады.

Бюджетке түспеген салықтың мөлшері, әр жылға республикалық бюджет туралы заңмен белгіленген АЕК-пен айқындалады. Бірақ та, сот-тергеу практикасында кейбір лауазымды тұлғалар АЕК соңғы жылмен есептегенді жөн көреді, себебі соңғы жылғы республикалық бюджет туралы заңнамаға сәйкес оның мөлшері өткен жылға қарағанда ұлғаяды, демек заңның кері күшін пайдалануға тура келеді деп шешім қабылдайды. Мысалы, 2017 жылы азамат 49 млн. теңгеге салық төлеуден жалтарып, оның мөлшері 20 374 АЕК құрады да, бұл дерек бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеру басталса, ал 2020 жылы жалтарған 49 млн. теңге сомасы 17 638 АЕК болғандықтан тергеп-тексеру тоқтатылды.

Мұндай қабылданған шешімдер заңсыз, өйткені жыл сайын қабылданатын республикалық бюджет туралы заңда АЕК туралы жазғанда, ол тек ағымдағы жылда есептеледі деп нақты көрсетіледі. Бірақ та бұл норманы қылмыстық қудалауды жүзеге асыратын адамдар мойындамай, аталған пікірінен қайтпайды. Аталған мәселенің түбегейлі шешімін табу үшін «Бөтеннің мүлкін заңсыз иемдену жөніндегі істер бойынша сот тәжірибесі туралы» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2003 жылғы 11 шілдедегі N 8 нормативтік қаулысының 15-тармағына жүгіну қажет, яғни заңсыз иемденген бөтеннің мүлкінің мөлшері айлық есептік көрсеткішке шаққанда еселеніп анықталатындықтан, саралау кезінде қылмыстық құқық бұзушылық жасалған сәтте Қазақстан Республикасының заңнамасымен белгіленген айлық есептік көрсеткіш қолданылады, деп жазылған [10]. Демек, қылмыстық құқық бұзушылық жасалған сәт мысалдағыдай 2017 жыл болса, онда сол жылғы заңнамамен белгіленген АЕК қолдану қажет.

Объективтік жағына келетін болсақ екі баптың атауы «салықты төлеуден жалтару» деген мәтінді құрайды. Бұл жағдай салық салу объектілері және одан төленетін төлемдер жөнінде салық органдарын алдаумен байланысты. Екі

баптың диспозицияларында жазылған әрекет ұқсас болып келеді, бірақ та сөзбе-сөз келмегендіктен оларды бөлек қарастырамыз.

Азаматтың салық төлеуден жалтарудың объективті жағы мынадай іс-әрекеттерден көрінеді:

- декларация тапсыруы міндетті болып табылатын жағдайларда кірістері туралы декларацияны табыс етпеу арқылы;
- салықтарды және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеумен немесе төлеумен байланысты,
- кірістері немесе шығыстары туралы,
- салық салуға жататын мүлкі туралы декларацияға немесе өзге де құжаттарға көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы;
- іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиесп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған.

Осылайша, диспозицияда бес жолын анықтадық. Дегенмен бір оқығаннан тез түсіну онайшылыққа түспеді, сондықтан да орыс тіліндегі түпнұсқасын салыстырмалы түрде қарауды жөн көрдік. Оның ішінде декларация мен өзге құжат орыс тіліндегі мәтінде бір қатарда жазылса, ал мемлекеттік тілде декларация сөйлемнің басында, ал өзге құжат сөйлемнің соңында. Осыған орай, 244-баптың диспозициясына мемлекеттік тілдегі мәтінге өзгеріс енгізу қажет, оның редакциясын осы тараудың соңында ұсынамыз.

Жоғары да көрсеткен салықтар бойынша мемлекет алдында есеп беру үшін салық декларациясы қарастырылған. Әр салық бойынша декларация ұсыну кезеңі әр түрлі, оны салық кезеңі деп атайды. Егер де жеке табыс салығына келетін болсақ, оның салық кезеңі бір күнтізбелік жылды құрайды, демек жылына бір рет ұсынылады, ұсыну мерзімі – келесі жылдың 31 наурызынан кешіктірілмеуі тиіс. Ал қосылған құн салығы бойынша салық кезеңі әр тоқсан сайын, ұсыну мерзімі салықтық кезеңнен кейінгі екінші айдың 15-күнінен кешіктірілмеуі тиіс. Салық төлеуші өзінің тіркелген жері бойынша салық органына қағаз немесе электронды түрде ұсынады.

Өзге құжаттарды бейнелейтін болсақ, бұл салық немесе алымдар, төлемдер бойынша заңмен белгіленген құжаттар. Мысалы, патент негізіндегі арнаулы салық режимі, жер учаскелерін пайдаланғаны үшін төлемақы төлемдер сомаларының есеп-қисабы.

Қылмыстың бірінші жасалу жолы әрекетсіздікке жатады, яғни кінәлі тұлға кірістері туралы декларацияны салық органдарына табыс етпейді. Осылайша заң шығарушы декларация тапсырмағаны үшін тек кірістермен байланысты салықтар бойынша ғана жуаптылықты көздеген, ал кіріспен байланысты емес салықтар бойынша декларация тапсырмаған үшін жауаптылыққа тарту мүмкін еместігін көреміз.

Екінші жасалу жолы есептеумен немесе төлеумен байланысты.

Есептеу тәртібі салық заңнамасында тікелей көрсетіледі, ал кей жағдайда бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы заңнамасының талаптарына сілтеме жасалады. Мысалы, баланстағы тұрған жылжымайтын мүлікке қайта

бағалау жүргізіліп, оның құны алғашқы құнынан ұлғаяды. Мұндай жағдайда бухгалтерлік баланс пен одан туындайтын салық салу базасы бұрынғыға карағанда өсуі тиіс [11], бірақ та бұл туралы мәлімет жасырылады. Нәтижесінде мүлік салығы толық көлемде төленбейді.

Төлеумен байланысты әрекеттер, бұрынғыдай жалған төлем құжат дайындау мен пайдалану арқылы қазіргі таңда кездеспеуі мүмкін, өйткені беттік шоттар мен банктік есеп-шоттар автоматтандырылған. Бірақ та басқа жолдары да кездесуі мүмкін. Мысалы, сыртқы экономикалық қызметпен айналысатын ұйымдардың импорт операциясын өткізген кезде қосылған құн салығы мен кедендік баждар төленеді де, импортталған тауарлар ешбір есепсіз сатылады, ол туралы ешқандай есеп берілмейді. Нәтижесінде бұл ұйымның беттік шоттарында салықтың артығымен төленгені жөнінде ақпарат қалыптасады. Кейін осы ұйымды басқа бір ұйым тіркеу органдарында өзіне қайта тіркеу арқылы қосып алады да, өзінің салық қарыздарын аталған ұйымның артықшылығымен өтейді. Осылайша, салық төленбейді.

Үшінші жасалу жолы кірістер немесе шығыстары туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізумен байланысты. Кірістер мен шығыстарға қандай түрлерін жатқызуға болатыны жөнінде сот-тергеу практикасында көптеген даулар болған. Бірі бухгалтерлік есепте көзделген кірістер мен шығыстарды жатқызу керек десе, екіншісі тек салық заңнамасында көзделген кірістер мен шығыстарды жатқызу керек деген. Өйткені, бухгалтерлік есептегі кірістер мен шығыстар кей кезде салық заңнамасының кірістері мен шығыстарына сәйкес келмейді. Мысалы, әкімшілік жаза ретінде айыппұл бухгалтерлік есепте шығын деп саналса, салық заңнамасында бұл шығынға жатпайды. Бұл жағдайда салықтық есеп тәсілін қолдану қажет. Біздің пікіріміз қылмыс салықты төлеуден жалтаруға байланысты болған соң екінші тараптың пікірімен келісу қажет.

Кірістердің тізімі ҚР СК-де нақты белгіленген. Олардың ішінде:

- жеке тұлғаның төлем көзінен салық салынатын кірісі (322-329 баптары),
- жеке тұлғаның дербес салық салу кезіндегі салық салынатын кірісі (330-335 баптары),
- жеке практикамен айналысатын адамның кірісі (336 бабы),
- жалпыға бірдей белгіленген салық салу режимін қолданатын дара кәсіпкердің салықтық кезеңдегі салық салынатын кірісі (337, 366 баптары),
- арнаулы салық режимін қолданатын дара кәсіпкердің салықтық кезеңдегі салық салынатын кірісі (77-тарау).

ҚР СК-де шығыстар салықтық шегерімдер деп аталады. Олардың тізімі 342-349 баптарда көрсетілген [4].

Төртінші жасалу жолы салық салуға жататын мүлкі туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізумен байланысты. Бұл жағдайда да бірнеше пікір туындауы мүмкін, дәлірек айтқанда диспозицияның әрекеті мүлік салығын қамтиды ма немесе азаматтық заңнамада мүлік болып танылатын жер салығы

мен көлік салығын қоса қамтиды ма. Біздің ойымызша даудың шешімін диспозицияның мәтінен іздеу керек. Яғни диспозицияда «мүлік салығының декларациясына» деп тікелей жазылмаған, керісінше «салық салуға жататын мүлкі туралы көрінеу бұрмаланған деректерді декларацияға» енгізу деп жазылғандықтан, жер салығы мен көлік салығына қатысты әрекетті диспозиция қамтиды.

Бесінші жасалу жолы іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиеп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалғанмен байланысты. Яғни қысқаша айтқанда жалған шот-фактураны пайдалану, зардабы қосылған құн салығы мен жеке табыс салығы төленбейді. Жеке табыс салығы кірістерден төленеді, оны біз талдап өттік. Сондықтан қосылған құн салығы бойынша қысқаша шолу өткізейік.

ҚР СК-нің 82-бабына сәйкес, егер де айналымның мөлшері күнтізбелік жыл ішінде 30 000 АЕК асып кеткен жағдайда, салық төлеушіні міндетті түрде қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебіне міндетті түрде қою керек. Сонымен қатар, кейбір салық төлеушілер айналым мөлшері 30 000 АЕК аспаса да, қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебінде тұрған төлеушілермен еркін сауда-саттық жасау үшін ҚР СК-нің 83-бабына сәйкес қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебіне ерікті түрде тұра алады. Осылайша, салық төлеуші кіріс тапқан кезде оның салық салынатын айналымы өседі, әрине шығынсыз кіріс болмайды және де нақты салықтың мөлшерін есептеу үшін шығыс құжаттарын пайдалану қажет. Қосылған құн салығы бойынша шығыс дегеніміз есепке жатқызу деп аталады, оны растайтын құжат – шот-фактура. Мысалы, дара кәсіпкер 1 120 теңгеге тауар сатып алады, оның ішінде айналымнан 12% құрайтын 120 теңге есепке жатқызылатын қосылған құн салығы. Кейін 2 240 теңгеге сатады. Қосылған құн салығын төлеген кезде 240 теңгеден 120 теңгені есепке жатқызу арқылы 120 теңгені бюджетке төлейді. Сосын салықтық шегерімдерді қолдану арқылы жеке табыс салығын төлейді. Көрсетілген мысалда біз заңға бағынған кәсіпкердің әрекетін бейнеледік.

Ал заңға бағынбайтын кәсіпкерге келетін болсақ, онда ол келтірген мысалға керісінше тауарды ешбір құжатсыз салық тіркеуінің есебінде тұрмайтын адамнан 1 000 теңгеге сатып алады да 2 240 теңгеге сатады. Кейін салық органына декларация тапсырған кезде, егер шығыс құжаты дәлірек айтқанда шот-фактурасы болмаса, онда ол 1 000 теңгені есепке жатқыза алмайды. Мұндай жағдайда 240 теңге сомасында қосылған құн салығын бюджетке төлеу қажет. Алайда салық төлеуден жалтару үшін құқық бұзушы тауарды біреуден сатып алған туралы жалған шот-фактураны қолданады, сол жалған шот-фактурада сатып алу бағасын 2 128 теңге деп көрсетеді, осылайша есепке жатқызылатын қосылған құн салығы 228 теңгені құрайды да, 12 теңге сомасында қосылған құн салығын бюджетке төлейді.

Қазіргі таңда, сот-тергеу практикасында және бизнес-қауымның пайымдауынша жалған шот-фактураны қолдану тәсәлі, өзге де құжаттарға көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу жолын қайталайды деп айтады.

Сондықтан да бұл тәсілді диспозициядан артық деп алып тастау керек деген ұсыныстарын енгізеді. Алайда, біз олардың пікірімен толығымен келіспейміз, өйткені өзге де құжаттардың мағынасы шот-фактураға қарағанда кең және де аталған тәсілді саралау белгісі ретінде қолдануға болады да, айып тағу кезінде айыптаушыға оңайлатады.

Азаматтың іс-әрекетін қарап болдық, енді ұйымнан жасалатын іс-әрекетке баға берейік. Кейбір әрекеттер 244-бабының әрекеттерімен сәйкес келгендіктен оларға тоқталудың қажеттілігі болмағандықтан, тек ерекшеліктеріне тоқталайық.

Ұйымнан салық төлеуден жалтарудың объективті жағы мынадай іс-әрекеттерден көрінеді:

- декларация табыс ету міндетті болып табылған кезде декларацияны табыс етпеу арқылы;
- салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасыру жолымен,
- декларацияға табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы;
- және де саралау белгісі ретінде іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиіп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған.

Декларацияны табыс ету туралы жоғарыда талқыланғанбыз, 244-бабының диспозициясына қарағанда осы баптың диспозициясы салықтың барлық түрлеріне таралады.

Екінші жасалу жолы салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасырады.

ҚР СК-нің 32-бабына сәйкес мүлік пен әрекеттер салық салу объектісі және (немесе) салық салуға байланысты объект болып табылады, олардың болуына байланысты және (немесе) солардың негізінде салық төлеушінің салықтық міндеттемесі туындайды. Демек, мүлікпен байланысты әрекеттерге байланысты салық міндеттемесін жасырып орындамау.

Басқа да міндетті төлемдерге қатысты жоғарыда анықтама берілген. Олардың тізімі ҚР СК-нің 18-бөлімінде, 550-629 баптарында нақты көрсетілген. Бұл жағдайда да құқық бұзушы міндетті төлемдерді жасырып, бюджетке төлемеді.

Үшінші жасалу жолы декларацияға табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы. Кіріс пен шығыс туралы мәтіндердің мағынасын жоғарыда ашқанбыз, бірақ та заң шығарушы мемлекеттік тілде ұйымға кірістің синонимын табыс ретінде белгілеген, алайда орыс тіліндегі мәтінде бір сөзбен «доход» деп шектелген. Сонымен қатар, ұйымның табысында азаматтың кірісінен ерекшелік бар. Өйткені, ұйымдардың табысы мен шығыстары салық заңнамасының корпоративтік табыс салығымен реттеледі, ал азаматтардың кірісі жеке табыс салығымен реттеледі. Кей

жағдайларда корпоративтік табыс салығының нормалары жалпыға бірдей белгіленген салық салу режимін қолданатын дара кәсіпкерге таралады.

Корпоративтік табыс салығын төлеу үшін салық салынатын кіріс анықталу қажет. Ол жылдық жиынтық кіріс пен шегерімдер арасындағы айырма ретінде айқындалады (224-бабы).

Осыған орай, диспозицияда көзделген табыс ретінде жылдық жиынтық кірісін қарастырайық, бұл ҚР СК-нің 226-бабына сәйкес:

- 1) өткізуден түсетін кіріс;
- 2) сақтандыру, қайта сақтандыру ұйымының сақтандыру, қайта сақтандыру шарттары бойынша кірісі;
- 3) құн өсімінен түсетін кіріс;
- 4) туынды қаржы құралдары бойынша кіріс;
- 5) міндеттемелерді есептен шығарудан түсетін кіріс;
- 6) күмәнді міндеттемелер бойынша кіріс;
- 7) осы Кодекстің 250-бабының 1, 5, 6 және 7-тармақтарына сәйкес провизияларды (резервтерді) шегеруге құқығы бар салық төлеуші құрған провизиялардың (резервтердің) мөлшерлерін төмендетуден түсетін кіріс;
- 8) талап ету құқығын басқаға беруден түсетін кіріс;
- 9) тіркелген активтердің шығып қалуынан түсетін кіріс;
- 10) табиғи ресурстарды геологиялық зерделеуге және өндіруге дайындық жұмыстарына арналған шығыстарды, сондай-ақ жер қойнауын пайдаланушылардың басқа да шығыстарын түзетуден түсетін кіріс;
- 11) кен орындарын әзірлеу салдарын жою қорына аударымдар сомасының кен орындарын әзірлеу салдарын жою жөніндегі іс жүзіндегі шығыстар сомасынан асып кетуінен түсетін кіріс;
- 12) бірлескен қызметті жүзеге асырудан түсетін кіріс;
- 13) егер бұрын бұл сомалар шегерімге жатқызылмаса, негізсіз ұсталып, бюджеттен қайтарылған айыппұлдардан басқа, борышкерге ұйғарылған немесе борышкер таныған тұрақсыздық айыптары (айыппұлдар, өсімпұл);
- 14) бұрын жүргізілген шегерімдер бойынша алынған өтемақылар;
- 15) өтеусіз алынған мүлік түріндегі кіріс;
- 16) дивидендтер;
- 17) депозит, борыштық бағалы қағаз, вексель, ислам жалдау сертификаты бойынша сыйақылар;
- 18) оң бағамдық айырма сомасының теріс бағамдық айырма сомасынан асып кетуі;
- 19) ұтыстар;
- 20) әлеуметтік сала объектілерін пайдалану кезінде алынған кіріс;
- 21) кәсіпорынды мүліктік кешен ретінде сатудан түсетін кіріс;
- 22) ислам банкінде орналастырылған инвестициялық депозит бойынша кіріс;
- 23) сенімгерлік басқару құрылтайшысы алған (оның алуына жататын), мүлікті сенімгерлік басқарудан түсетін таза кіріс;

24) мемлекеттік кәсіпорынға шаруашылық жүргізу немесе оралымды басқару құқығында бекітіп берілген негізгі құралдардың амортизациясына байланысты осындай кәсіпорынның халықаралық қаржылық есептілік стандарттарына және Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы заңнамасының талаптарына сәйкес туындайтын кірісі;

25) осы тармақтың 1) – 24) тармақшаларында көрсетілмеген басқа да кірістер қосылған құн салығы мен акциз сомасы қосылмастан, қосылады [4].

Осылайша заң шығарушы салық салуға жататын кірістің бірқатар түрлерін қарастырған. Яғни осы кірістерді тапқан кезде салық міндеттемесі туындайды. Алайда, сот-тергеу практикасында бюджет әлде жеке меншік қаражатын жымқырған туралы деректерге қосымша жымқырған қаражаттан салық төлемеді деген айып тағылатын жағдайлар кездесіп тұрады. Мысалы, бір ұйым мемлекеттік сатып алу шартын орындау кезінде бюджеттен ақша қаражатын жымқырады. Бұл дерек құқық бұзушыға ақша жымқырды деген ҚР ҚК 190-бабымен айып тағылады. Сосын тергеу кезінде жымқырылған ақша салық декларациясында көрсетілмегені жөнінде анықталады да, бұл дерек бойынша қосымша ҚР ҚК 245-бабымен айып тағылады.

Мұндай сот-тергеу практикасымен біз толығымен келіспейміз, өйткені салық міндеттемесі туындау үшін ҚР СК-нің 226-бабына сәйкес кіріс болу керек. Бірақ та қылмыстық кіріс болып табылатын жымқыру кірісі, аталған тізімде жоқ, демек одан ешқандай салық төленбейді, керісінше барлық жымқырған сома бюджет кірісіне тәркіленуге жатады.

Диспозицияда көзделген шығыс ретінде шегерімдердің тізімі ҚР СК-нің 242-273 баптарында көрсетілген.

Саралау белгісі ретінде іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиеп-жөнелтілмей шот-фактура пайдалану туралы жоғарыда талқылағанбыз. Тек ұйымда азаматқа қарағанда келтіретін зардабы, жеке табыс салығының орнына корпоративтік табыс салығын төлеуден жалтару.

Қылмыстық жауаптылық ірі мөлшерде бюджетке түспеген салықтың және (немесе) басқа да міндетті төлемдердің сомасы болған жағдайда ғана пайда болады.

Қылмыстың аяқталу мерзімі декларация тапсыру кезінде емес, салық төлеу мерзімі өткен соң басталады. Мысалы, 2018 жылғы корпоративтік табыс салығы бойынша декларация 2019 жылғы 31 наурызынан кешіктірілмей тапсырылуы тиіс, ал төлеу мерзімі 2019 жылғы 10 сәуірінен кешіктірілмей төлену қажет.

Сонымен қатар, заң шығарушы кәсіпкерлікті дамыту және қоғамды гуманизациялау мақсатында салық заңнамасын бұзған үшін тұлғалар жауаптылыққа бірден тартылмайды. Өйткені, ҚР СК-нің 10-тарауында көзделген камералдық бақылау шараларын қолдану қажет. Салық органдары камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықтаған бұзушылықтарды салық

төлеушіге дербес жою құқығын береді. Егер де салық төлеуші анықталған бұзушылықты өзі жоймаса, сол кезде ғана оған қатысты салықтық тексеріс жүргізіп, бюджетке түспеген салықтардың сомасын санап, мәжбүрлі түрде оған төлеткізеді және де қылмыстық қудалау органдарына шешім қабылдау үшін құжаттар жолдайды.

Осыған орай, біздің ойымызша салық заңнамасында аталған механизм қылмыстық құқықтың іргелі (фундаментальді) қағидаттарына қайшы келеді, өйткені ҚР ҚК 244 және 245-бабына сәйкес қылмыс салық төлеуден жалтарғаннан бастап аяқталады. Бұл жағдайда қылмыстық қудалау органдары қандай шешім қабылдау қажеті жөнінде келесі тарауда, яғни салық тексерісінің немесе салық органдарының қорытындысын дәлелдеме ретінде пайдалануға арналған тарауда қарастырамыз.

Қылмыс субъектісі – он алты жасқа толған есі дұрыс жеке тұлға.

Алайда, ҚР Азаматтық кодексінің 17-бабын басшылыққа алсақ, азаматтың өз әрекеттерімен азаматтық құқықтарға ие болуға және оны жүзеге асыруға, өзі үшін азаматтық міндеттер жасап, оларды орындауға қабілеттілігі (азаматтық әрекет қабілеттілігі) кәмелетке толғанда, яғни он сегіз жасқа толғаннан кейін толық көлемінде пайда болады [12].

Сонымен қатар, Дара кәсіпкер ретінде мемлекеттік тіркеуден өту үшін ҚР Кәсіпкерлік кодексінің 36-бабына сәйкес егер өтініш беруші кәмелет жасына толмаған жағдайда, хабарламаға заңды өкілдердің келісімі, ал мұндай келісім болмаған кезде – неке қию (ерлі-зайыпты болу) туралы куәліктің көшірмесі не қорғаншылық және қамқоршылық органының шешімі немесе кәмелет жасына толмаған адамды толығымен әрекетке қабілетті деп жариялау туралы сот шешімі қоса беріледі [13].

Осылайша, кез келген 16 жасқа толып, кәмелет жасына толмаған адам салық қылмыстарының субъектісі болып табылмайды. Жеке салық төлеуші мен азаматтық әрекет қабілеттілігіне ие болу үшін заңмен көзделген рұқсат-келісім қажет. Демек, қылмыс субъектісі жалпы субъект емес, арнайы субъект екен.

Бірақ та аталған тұлға жеке өзі орындаушы болмаса да, қылмысқа сыбайлас қатысушылығы анықталу мүмкін. Бұл жағдайда оны 16 жастан қылмыстық жауаптылыққа еш кедергісіз тартуға болады.

Келесі сұрақ, кінәлі адамдарды, яғни салық қылмысын жасаған салық төлеушілерді ҚР ҚК 244 немесе 245-бабымен жауаптылыққа тарту мәселесі. Сот-тергеу практикасында кейбір құқық қолданушылар кәсіпкерлікпен айналысатын адамдарды 245-бабымен тарту керек деп шешім қабылдаған лауазымды тұлғалар кездеседі. Олардың пайымдауынша ұйымның анықтамасы тек заңды тұлға екені туралы заңда нақты жазылмаған және де 244-бапта жеке тұлға емес тек азамат деп көрсетілген. Яғни кәсіпкерлікпен айналыспаса, онда 244-баппен, ал егер айналысса онда 245-баппен жауаптылыққа тарту керек деп санайды.

Біздің пікіріміз аталған пікірге қарама-қайшы. Шынында да азаматтық заңнамада ұйымның тікелей анықтамасы жоқ, бірақ та Азаматтық кодекстің 34-

бабына сәйкес заңды тұлға ұйым ретінде танылады. Ал дара кәсіпкерліктің азаматтық және кәсіпкерлік заңнамалардан анықтамаларын қарайтын болсақ, оның ұйымға қатысты ақпараты табылмады. Керісінше дара кәсіпкер дегеніміз заңды тұлға құрмай-ақ кәсіпкерлік қызметпен айналысатын тұлғалар.

Қорыта келе, ұйымға қатысы жоқ салық төлеушілер ҚР ҚК 244-бабымен, ал ұйымға қатысты адамдар ҚР ҚК 245-бабымен жауаптылыққа тартылады.

ҚР ҚК 244-бабының субъектілері – жеке тұлға, яғни азаматтар, шетел азаматтары, азаматтығы жоқ адамдар; дара кәсіпкерлер; жеке практикамен айналысатын адамдар, яғни жекеше нотариус, жеке сот орындаушысы, адвокат, кәсіпқой медиатор.

Айта кететін жағдай, осы бапта алдын ала сөз байласу арқылы адамдар тобы жасау туралы саралау белгісі жоқ болғандықтан, сыбайлас қатысушыларды қылмыстық жауаптылыққа ҚР ҚК 28-бабы арқылы тартылады.

Келесі сұрақ, ҚР ҚК 245-бабымен ұйымдардың қандай тұлғалары тікелей орындаушысы ретінде жауаптылыққа тартылады.

Сот-тергеу практикасында және ғалымдардың, соның ішінде И.Ш. Борчашвилидің пайымдауынша қылмыстық жауаптылыққа тек ұйымның басшысы және бас бухгалтері тартылуы тиіс деген ой қалыптасқан [14, 480]. Оған себеп, еліміздің алғашқы тәуелсіздік алған жылдарының салық жүйесінде салық декларациясын тапсырған кезде ұйымның басшысы мен бас бухгалтері қол қоятын. Сонымен бірге, бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік заңнамасында басшы бірінші қол қою құқығына, ал бас бухгалтер екінші қол қою құқығына ие. Демек, бас бухгалтер қаржылық және салық құжаттарына қол қоймаса, басшы аталған құжаттарға қол қоя алмайды. Қазіргі таңда жеке кәсіпкерлік дамыған соң, екінші қол қою құқығы тек мемлекеттік мекемелерде ғана қалды, қалғандары өзінің қалауына қарайды және салық декларациясында бұрыңғы кезеңдерге қарағанда бас бухгалтердің қолы қажет емес.

Осылайша, ұйымнан салық төлеуден жалтарудың негізгі субъектісі – оның басшысы.

Айта кететін жағдай, салық қылмыстарының субъектілері туралы «Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысында нормалар жазылмаған, бірақ та еліміздің соттық түсіндірмеге қарағанда, көрші Ресей Федерациясының Жоғарғы Сот Пленум қаулысында салық қылмыстарының субъектілері туралы, оларды қылмыстық кодекстің қай баппен тартылуы туралы, соның ішінде ұйымдардан салық төлеуден жалтарудың негізгі субъектісі басшысы екені нақты жазылған [15].

Саралау белгісі ретінде адамдар тобының алдын ала сөз байласуымен жасалған дәл сол іс-әрекет көзделген. Осы жауаптылықтың түрін ҚР ҚК 31-бабының 2-бөлігі реттейді. Сонымен бірге, сот-тергеу практикасында ұйымның басшысымен бірге осы ұйымға ресми қатысы жоқ басқа тұлғалар, адамдар тобының алдын ала сөз байласуымен жасалған іс-әрекет ретінде ҚР ҚК 245-бабы 2-бөлігі 2-тармағымен жауаптылыққа тартылады. Мысалы, ұйым

директорына осы ұйымға қатысы жоқ досы келіп, салықтан төлеуден жалтару үшін декларацияға көрінеу бұрмаланған деректер енгізуіне кеңес береді және сол жалған дееректерді енгізуге жәрдемін тигізеді.

Біздің пікіріміз мұндай саралау практикасына қарсы, өйткені ҚР ҚК 29-бабы 5-бөлігінің мазмұнына сәйкес арнайы көрсетілген, қылмыстық құқық бұзушылықтың субъектісі болып табылмайтын, қылмыс жасауға қатысқан адам - ұйымдастырушы, оған айдап салушы не көмектесуші ретінде қылмыстық жауаптылыққа тартылады. Демек, ұйым басшысы ҚР ҚК 245-бабы 1-бөлігімен, ал ҚР ҚК 28-бабы 5-бөлігі арқылы 245-бабы 1-бөлігімен қылмыстық жауаптылыққа тартылу тиіс.

Осылайша, ҚР ҚК 245-бабы 2-бөлігі 2-тармағымен, яғни адамдар тобының алдын ала сөз байласуымен жасалған іс-әрекет ретінде жауаптылыққа тарту үшін екеуі немесе одан да көп адамдар арнайы субъект болу қажет.

Келесі саралау белгісі ретінде қылмыстық топ жасаған іс-әрекеттер. Осы жауаптылықтың түрі ҚР ҚК 31-бабының 3-бөлігімен көзделген, қылмыстық топ мүшелерінің сыбайлас қатысушылығының түрлері ҚР ҚК 28-бабымен, ал жауаптылығы 29-бабымен реттеледі.

Қылмыстық топ мүшелерінің іс-әрекетін дұрыс саралау үшін және адамдар тобының алдын ала сөз байласуымен жасалған іс-әрекеттен айырмашылығын, оның ерекшелігін анықтау мақсатында «Соттардың бандитизм және қылмыстық құқық бұзушылықтарға қатыса отырып, басқа қылмыстық құқық бұзушылықтар жасағаны үшін жауапкершілік туралы заңнаманы қолдануының кейбір мәселелері туралы» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2001 жылғы 21 маусымдағы N 2 нормативтік қаулысын басшылыққа алған жөн.

Сонымен қатар, ұйымнан салық төлеуден жалтарғаны үшін кімнің жауаптылыққа тартылатыны туралы мәселені қозғаған соң, заңды тұлғалардың қылмыстық жауаптылық субъектісі ретінде айта кеткен жөн.

Кейбір адамдар өзінің немесе басқа адамның атына заңды тұлға ашады да, осы заңды тұлғаны пайдакүнемдік мақсатпен пайдаланып, салық төлеуден жалтарады. Нәтижесінде, қылмыстық жауаптылыққа тартылу тәуекелі бар болса да, келтірілген залал банкроттық арқылы кінәлі адамның мойнына ілінбейді. Өйткені, дара кәсіпкерлікті өз атына тіркесе, онда салық берешегін өзі жеке тұлға ретінде өтеу қажет, ал заңды тұлға ашса банкроттық арқылы есептен шығарады.

Осындай жағдайлар үнемі кездесе де, заңды тұлғалардың қылмыстық жауаптылық субъектісі ретінде тануға отандық қылмыстық құқықтың негізгі қағидаттары мүмкіндік бермейді. Кезінде В.Н Жамулдинов қылмыс жасау мақсатында құрылған заңды тұлғаларға жаза ретінде оның қызметін тоқтату немесе тарату туралы жазған [16], ал Е. Курицинаның пікірінше қылмыс жасау мақсатында құрылған заңды тұлғаларды қылмыстың қаруы ретінде тану қажеттілігі атылған[17].

Алайда, қолданыстағы қылмыстық және қылмыстық процестік заңнамаларда В.Н. Жамулдинов пен Е. Курицинаның пікірлері өз орнын таппаған. Егер де заңды тұлғаны қылмыс субъектісі ретінде тануға қылмыстық құқықтың қағидаттары мүмкіндік бермесе, Е. Курицинаның пікірі бойынша заңды тұлғаны қылмыс қаруы ретінде тануға ешбір қарсылық жоқ. Қазіргі таңда қылмысқа қатысы бар заңды тұлғалар, тек ҚР Азаматтық кодексінің 49-бабына сәйкес тек азаматтық соттар арқылы таратылады. Бірақ та бұл туралы норма қылмыстық процестік заңнамада өзінің орнын тапқан жағдайда, көп мәселелер қылмыстық істі қарау барысында шешілер еді.

Қылмыстың субъективтік жағы тікелей қасақанамен сипатталады. Яғни кінәлі адам объективтік жақта көрсетілген іс-әрекетті жасай отырып, ірі мөлшерде салық төлеу мүмкіндігін және салық төлеуден жалтаратынын болжайды, салық төлеуден жалтаруды қалайды. Оған қоса, екі баптың атауы «жалтару» деген мәтіннен тұрады, демек бұл сөздің ұғымы әдейі істемеу деген ұғымның синонимы ретінде танылады, және «көрінеу» белгісі міндетті түрде көзделген.

Егер де диспозицияда қазіргідей нақты іс-әрекеттер жазылмағанда, онда бұл қылмысты абайсызда немесе қасақана пиғылмен жасалуы мүмкін деген ой туу мүмкін еді. Оған мысал, ҚазКСР ҚК 81-бабында «салықты төлеуден қасақана жалтарғаны үшін» деген мағына берілген [18], осы бапта нақты іс-әрекеттер көрсетілмегендіктен, заңшығарушы қасақана мәтінін енгізген.

Сонымен қатар, 2016 жылы «Атамекен» Ұлттық кәсіпкерлер палатасы және Республикалық адвокаттар алқасы ҚР ҚК 244 және 245-баптарына қасақана мәтінін қосу туралы ұсыныс білдірген, бірақ та Астана қаласының адвокаттар алқасының адвокаты Н. Бейсекеев мұндай ұсыныспен келіспеді, яғни «ҚР ҚК 244 және 245-баптарындағы қылмыстың осы түрі үшін жаза тек қасақана іс-әрекет жасаған жағдайда басталатыны туралы нақтылау талап етілмейді, өйткені аталған нормалардың диспозициясының мазмұнына байланысты қылмыстың осы түрі қасақана іс-әрекеттер санатына жатқызылды, ал қандай іс-әрекеттер қасақана деп санауға тиіс болса, ҚК-нің 20-бабында түсініктеме берілді», деп пайымдаған [19].

Ескертулер жөнінде, яғни залалды өтеу бойынша төменірек қарастырамыз.

Осымен қылмыстың құрамына шолу жасадық, енді салық төлеуден жалтарудың отандық қылмыстық заңнамада аталу тарихына, оның қалыптасуына және қазіргі таңда осы баптардың диспозицияларына қандай кемшіліктердің бар болуы мен олардың қандай зардапқа әкеп соғатынын талқылайық.

Салық қылмыстары үшін жауапкершілікті көздейтін баптар үнемі заң шығарушының редакциясында, яғни жетілдіруді жалғастыруда екенін атап өткен жөн.

Бұл ретте салық қылмыстарының құрамдары мінсіз емес, бұны сот-тергеу практикасы және заңшығарушы мен сарапшылардың салық қылмастарының

диспозицияларына үнемі өзгеріс еңгізу ұсыныстары куәландырады. Аталған қылмыс құрамы бланкетті бола тұрып, құқық қолданушыларды тұрақты түрде өзгеріп тұратын салық заңнамасына сілтейді.

Салық қылмыстары үшін жауапкершілікті көздейтін бұрын қолданыста болған және қазіргі қылмыстық заңдардың баптарындағы диспозициясына назар аударайық.

ҚазКСР ҚК 81 бабы мемлекетке елеулі залал келтірген, яғни мың АЕК мөлшерінде, салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден қасақана жалтарғаны үшін, жауапкершілік көзделген. Сонымен қатар, осы Кодекстің 164-1 бабында жеке тұлғаларға қатысты осындай фактілер үшін жауапкершілік көзделген, егер бұл әрекеттер осындай бұзушылықтар үшін әкімшілік жаза қолданылғаннан кейін жасалған болса. Бұл ретте 81-баптың диспозициясында «салық төлеуден жалтару» мәтіні көпше түрінде сипатталғанын атап өткен жөн [18].

ҚР ҚК (1997 ж. редакциясы) заң шығарушы салық қылмыстары бойынша ірі мөлшері болған жағдайда азаматтарға (жеке тұлғаларға) 221-бабы және ұйымдарға (заңды тұлғаларға) 222-бабы бойынша жауаптылықты бөліп шектеді, тиісінше ірі мөлшер азаматтар үшін 500 еселік және ұйымдар үшін 2 000 еселік АЕК құрады. Бірақ осы жолы аталған баптардың диспозицияларында «салық төлеуден жалтару» мәтіні жекеше түрде сипатталады [20].

Қазіргі қолданыстағы ҚР ҚК (2014 ж. редакциясы) 244-бабы және 245-бабы бойынша дәл осындай жауапкершілікті қарастырды. Осы жолы да ҚР ҚК (1997 ж. редакциясы) 221-бабы және 222-бабы диспозициясының дәл сол мәтіндері орнын тапты, яғни «салық төлеуден жалтару» мәтіні жекеше түрде сипатталады [7].

Айта кететін жағдай, басында ҚР ҚК 244-бабы 2 000 еселік АЕК құрайтын ірі мөлшерде қылмыстық теріс қылық болды, кейін 2017 жылғы 3 шілдедегі № 84-VI ҚРЗ ҚР Заңымен ірі мөлшер шегі 20 000 еселенген АЕК дейін ұлғайтылды да, аталған құқық бұзушылық құрамы қылмыстық теріс қылық санатынан ауырлығы орташа қылмысқа ауыстырылды.

Қылмыстық теріс қылық санатынан ауырлығы орташа қылмысқа ауыстыру, заң шығарушы жағынан жасалған қадамы өте дұрыс, өйткені салық салу саласындағы әкімшілік құқық бұзушылықтардың жауаптылыққа тарту мерзімі бес жыл, ал қылмыстық теріс қылық бойынша қылмыстық жауаптылыққа тарту мерзімі бір жылға дейін. Яғни салық қылмыстық құқық бұзушылық бойынша әкімшілік құқық бұзушылыққа қарағанда жауаптылығы әлдеқайда жеңіл. Осыған орай, ауырлығы орташа қылмыс санатына ауысқаннан кейін жауаптылыққа тарту мерзімі бес жылды құрады, демек салық салу саласындағы құқық бұзушылықтардың жауаптылыққа тарту мерзімдері теңестірілді.

Еліміздің әрбір өңірлерінде құқық қолданушыларда салық қылмыстарын саралау сұрағына әр түрлі тәсіл қалыптасты.

ҚР ҚК күшіне енгенге дейін (1997 ж. редакциясында) қылмыстық жауапкершілікке тарту салықтық тексеріс нәтижелері бойынша барлық қалыптасқан салықтардың жиынтық сомасы бойынша жүзеге асырылды. Бұл ҚазКСР ҚК 81-бабының диспозициясының талаптарына сәйкес келді.

ҚР ҚК (1997 ж. редакциясында) қабылданған соң қылмыстық қудалау органдары салық қылмыстарын жасаған адамды бұрынғы қалыптасқан тергеу тәжірибесімен жауапкершілікке тартатын, бірақ та бұл көпке созылмады, өйткені салық төлеушіні қорғайтын тарап жоғарыда көрсетілгендей ҚР ҚК-нің (1997 ж. редакциясында) 221 және 222-баптарының диспозицияларын әріптік түсіндіру арқылы адамды жауапқа тарту кезінде әрбір декларация бойынша салықтың бір түрі және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомасын қосу арқылы ірі мөлшер болған кезде ғана жауаптылыққа тартылу керек деген ой білдірді.

Алайда қылмыстық қудалау органдары қорғау тарабының аталған норманы әріптік түсіндіруімен келіспей кеңейтілген түсіндіруді талап етті. Бірақ та 2011 жылғы 9 қарашадағы № 490-IV ҚР Заңымен өзгерістер мен толықтырулар енгізгенге дейін салық қылмыстары бойынша жауаптылыққа тартудың мөлшер шегі азаматтарға 500 және ұйымдарға 2 000 еселенген АЕК құрайтын.

Аталған мөлшерде 2012 жылға дейін ұйымның кінәлі адамдарын қылмыстық жауапкершілікке тарту үшін шекті сома әрбір салық және салық декларациясы бойынша 3 024 000 теңгені құрады да, сол кезде "үлкен" сома болып табылмайтын және қылмыстық заң бұл жағдайда өзінің алдын алу (ескерту) функциясын тиісті түрде жүзеге асырды. Кеңейтілген түсіндіру туралы мәселе көтерілген жоқ.

2011 жылғы 9 қарашадағы № 490-IV ҚР Заңы күшіне енген соң шектік мөлшері азаматтарға 2 000 және ұйымдарға 20 000 еселенген АЕК дейін ұлғайтылды, яғни ұйымның кінәлі адамдарын жауаптылыққа тарту үшін шектік сома әр салық және сол салықтың жеке декларациясы бойынша 32 360 000 теңгені құрау қажет етті. Мұндай сомада салықтан жалтарған ұйымның жылдық жалпы кіріс кем дегенде 650 млн. теңгені құрауы тиіс, ал жалпы айналым одан да көп.

Сонымен қатар, салық органдарының процестік шешім қабылдау үшін жіберілген салықтық тексеріс актілерінде жалтарған салықтардың жалпы сомасы ірі мөлшерден асса да, бірақ әрбір жеке салық бойынша осы мөлшерден кем болғандықтан салықтық тексеру актілерінің көпшілігі бойынша қылмыстық қудалау жүзеге асырылмай, жасырылған салық түріндегі келтірілген зиян өтелмеген.

Нәтижесінде қоғам мен мемлекеттің заңмен қорғалатын мүдделерін қоғамға қауіпті қол сұғушылықтардан қорғау, сондай-ақ қылмыстық құқық бұзушылықтардың алдын алу жөніндегі қолданыстағы қылмыстық заңнаманың міндеттері орындалмаған.

Қолданыстағы қылмыстық заңнаманы қабылдау кезінде ҚР ҚК 244 және 245-баптары бойынша ұқсас жағдай сақталды.

Сонымен қатар, 2015 жылы АЕК мөлшерінің жыл сайынғы ұлғаюына байланысты шекті сома әрбір салық және сол салықтың декларациясы бойынша 39 640 000 теңгеден астам сомада болған кезде ғана ұйымның кінәлі адамдарын қылмыстық жауапкершілікке тарту мүмкін еді.

«Қазақстандықтардың әл-ауқатының өсуі: табыс пен тұрмыс сапасын арттыру» ҚР Президентінің 2018 жылғы 5 қазандағы Жолдауын жүзеге асыру мақсатында 2019 жылғы 21 қаңтардағы № 217-VI ҚР Заңымен ҚР ҚК 245 бабы бойынша жауапкершілікке тартудың шекті мөлшері 50 000 еселенген АЕК-ке дейін, яғни 126 250 000 теңгеге дейін ұлғайтылды [21].

Осы жағдайдан шығу мақсатында қылмыстық қудалау органдарында ҚР ҚК-нің 12-бабының 3-бөлігін басшылыққа алуға шешім қабылданды, бұл нормада «Жалғасатын қылмыстық құқық бұзушылық, яғни бір пиғылмен және бір мақсатпен ұштасып, тұтас алғанда бір қылмыстық құқық бұзушылықты құрайтын, құқыққа қарсы бірқатар бірдей іс-әрекеттерден тұратын қылмыстық құқық бұзушылық бірнеше рет жасалған қылмыстық құқық бұзушылық деп танылмайды» деп жазылған.

Бұл жағдайда құқық қолдану практикасы мыналардан тұруы тиіс: объективті жағынан жалғасқан қылмыстық құқық бұзушылықтар біршама аз уақыт аралығынан кейін бірқатар ұқсас әрекеттерді жасаумен сипатталады, субъективті жағынан барлық осы іс-әрекеттер бірыңғай ниетпен және мақсатпен қамтылуы тиіс. Сондықтан, салықтық тексеріс актісінде немесе маманның қорытындысында көрсетілген құқыққа қарсы әрекеттердің әрқайсысы дербес заңдық баға алмауы тиіс.

Сонымен бірге, ҚР ҚК-нің 12-бабының 3-бөлігіне түсініктеме беретін «Қылмыстық құқық бұзушылықтардың бірнеше рет жасалуын және жиынтығын саралау туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2006 жылғы 25 желтоқсандағы N 11 Нормативтік қаулысының 4 тармағына сәйкес, «Қылмыстық құқық бұзушылықтардың бірнеше рет жасалуын жалғаспалы қылмыстық құқық бұзушылықтардан ажырата білу қажет. Белгілі бір адамның бірыңғай пиғылмен және біріктірілген ортақ мақсатпен, материалдық құрамымен және келтірілген зардаптарының біркелкілігімен сипатталатын, қылмыстық құқық бұзушылық жасау тәсілі мен объектісі бойынша өзара ұқсас екі және одан да көп қылмыстық әрекеттерді жасауы қылмыстық құқық бұзушылықтың бірнеше рет жасалуын құрамайды. Мұндай жағдайларда барлық жасалған әрекеттерді тұтастай жалғаспалы қылмыстық құқық бұзушылық ретінде танып, осы қылмыстық құқық бұзушылықты жасағаны үшін жауаптылық көздейтін ҚК бір бабы немесе бабының бөлігі бойынша саралаған жөн» [22].

Демек, қылмыстық заңның нормаларында жалғасып жатқан қылмыс бірқатар бірдей құқыққа қарсы әрекеттерден тұрса, Жоғарғы Соттың

түсіндіруінен, жалғасып жатқан қылмыс екі және одан да көп қылмыстық әрекеттерді жасаудан тұратынын байқаймыз.

Осыған орай, қылмыстық қудалау органдарының айыптау позициясы алдын ала жеңіліске ұшырайды, бұл өз кезегінде кінәлі адамдардың кезекті салық декларациясын тапсыру барысында шекті мөлшерін асырмай қасақана салық төлеуден жалтаруға мүмкіндік береді.

ҚР-ның 2010 жылдан 2020 жылға дейінгі кезеңге арналған құқықтық саясат тұжырымдамасының 2.8 тармағына сәйкес, мемлекеттің құқықтық саясатының маңызды буыны қылмыстық саясат болып табылады, оны жетілдіру қылмыстық, қылмыстық іс жүргізу және қылмыстық-атқару құқығын, сондай-ақ құқықта қолдануды кешенді, өзара байланыста түзету арқылы жүзеге асырылады.

Қылмыстық құқықты одан әрі жетілдіру адамның конституциялық құқықтары мен бостандықтарын шектейтін заңдардың сапасын арттыруға байланысты, ол заң тұрғысынан дәл әрі оның салдарларының болжамды болуы талаптарына сәйкес келуі тиіс, яғни оның нормалары жеткілікті дәрежеде нақты тұжырымдалуы және құқықтық іс-әрекетті құқыққа қайшы іс-әрекеттен айыруға мүмкіндік беретін ұғымды өлшемдерге негізделген болуы тиіс, бұл ретте заң қағидаларын өз бетінше түсіндіру мүмкіндігін болдырмау қажет [23].

Көрсетілген мән-жайлармен қатар, тұжырымдаманың талаптарын орындау бойынша салық салу саласында қылмыстық саясатты жетілдірудің оң тәжірибесі бар.

Қазіргі уақытта жалтарған салық ретінде келтірілген залалды өз еркімен өтеген адамдарды қылмыстық жауапкершіліктен босату бойынша бірыңғай құқық қолдану практикасы әзірленді.

Бұрын залалды толық өтеу кезінде ақталмайтын негіздер бойынша сотқа дейінгі іс жүргізуді тоқтату не айыпталушыны сотқа беру қажеттігі туралы мәселе туындайтын, өйткені қылмыстық жауаптылықтан босату бұл міндет емес, тек сотқа дейінгі тергеу органының құқығы ғана болған.

Аталған мән-жайлар салық қылмысымен күрестің бірыңғай тәжірибесін қалыптастыруға кедергі келтірді.

2017 жылғы 3 шілдедегі № 84-VI ҚР Заңымен енгізілген түзетулер күшіне енгеннен кейін, ҚР ҚК 244 және 245-баптарына ескертуді енгізу арқылы қылмыстық жауаптылықтан босатудың арнайы жағдайы енгізілді, осыған байланысты қазіргі уақытта (қылмыстық топ жасаған әрекетті қоспағанда) залалды толық өтеу кезінде сотқа дейінгі іс жүргізуді тоқтату жөніндегі біркелкі практика қалыптасты. Осылайша, заң шығарушы негізгі акцент жазаның бұлтартпастығына емес, қаржылық құрамдас бөлікке – келтірілген залалды өтеуге жасалды.

Жоғарыда көрсетілгеннен, залалды өтеу бойынша мәселе шешілді, алайда, әлі күнге дейін диспозициядағы «салық пен декларация» ұғымын жеке немесе көпше түрде түсіндіру бойынша мәселе шешілмей қалып отыр.

Осылайша, ҚР ҚК 244 және 245-баптарын өзгерту құқық қолданушылар мен мамандардың салық және қылмыстық заңнаманың жекелеген ережелерін бір мағыналы түсіндіруіне байланысты талап етіледі. Бұл жағдайда салық және қылмыстық саясат саласында салық қылмысымен күресудің бірыңғай тәсілдерін әзірлеу бойынша күш-жігерді жинақтау және салу қажет.

Салық төлеуден жаппай жалтару үрдісін еңсерудің тиімділігі көбінесе қолданыстағы заңнамада кемшіліктер мен олқылықтарды жоюға, салық төлеуден жалтарғаны үшін жауапкершілікті көздейтін қылмыстық-құқықтық нормаларды егжей-тегжейлі талдауды, яғни қылмыстық заңның алдын алу (ескерту) функциясын іске асыруды қамтитын салық салу саласындағы мемлекеттің қылмыстық саясатының негізгі бағыттарын әзірлеуге байланысты.

Салық салу саласындағы қылмыстық саясаттың алдын алу және негіздерін әзірлеу, оның негізгі ережелерін ұғыну және негіздеу мәселелері жоғары өзектілікті білдіреді.

Осылайша, Тұжырымдамада көрсетілген заң ережелерін еркін түсіндіру мүмкіндігін болдырмау мақсатында ҚР ҚК 244 және 245-баптарының диспозицияларына «салық пен декларация» ұғымына келесі редакциядағы жекеше де, көпше түрде де болып көрінетіндей өзгерістер енгізу қажет:

«244-бап. Азаматтың салық (салықтар) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы

Азаматтың декларация (декларациялар) тапсыруы міндетті болып табылатын жағдайларда кірістері туралы декларацияны (декларацияларды) табыс етпеу арқылы не салықтарды және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеумен немесе төлеумен байланысты, кірістері немесе шығыстары туралы не салық салуға жататын мүлкі туралы декларацияға (декларацияларға) немесе өзге де құжаттарға көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы, іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиіп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған, салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса

245-бап. Ұйымдарға салынатын салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы

1. Декларация (декларациялар) табыс ету міндетті болып табылған кезде декларацияны (декларацияларды) табыс етпеу не салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасыру жолымен декларацияға (декларацияларға) табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы ұйымдарға салынатын салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты (салықтарды) және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса».

Аталған ұсыныстар оңтайлы өзгеріске, атап айтқанда салық және қылмыстық саясат саласында салық қылмысымен күресудің бірыңғай тәсілдерін әзірлеуге және заң қағидаларын өз бетінше түсіндіру мүмкіндігін болдырмауға алып келеді.

1.2. Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстарға криминалистикалық талдау

Қылмыстың криминалистикалық талдауы – бұл қылмысты тергеу және қылмыстық сот ісін жүргізудің басқа да міндеттерін шешу мақсатында толық тануға бағытталған танымдық рәсімдер жүйесі.

Криминалистикалық талдау әдісінің мәні істі тергеу барысында өңделетін ақпаратты зерттеу үшін криминалистика білімін барынша пайдалану болып табылады. Бұл әдіс криминалистиканың басқа да барлық әдістерін қолдануға мүмкіндік беруі тиіс.

Жүйелік зерттеу кезінде қылмыс белгілі бір элементтер ретінде қарастырылады, олардың өзара байланысы осы жиынның тұтас қасиеттерін білдіреді. Ғылымдағы жүйелі тәсіл жүйелік талдау үшін теориялық және әдіснамалық негізін құрайды. Криминалистикада, зерттелетін объектінің ерекшелігін ескере отырып, жүйелі талдаудың бір түрі криминалистикалық талдау болып табылады. Ол жүйелі тәсіл мүмкіндіктерін пайдалана отырып, қылмыс жүйесін зерделеуді болжайды. Алдын ала талдаусыз қылмыстарды тергеуді дұрыс және толық жүзеге асыру өте қиын. Және де ол толық болған сайын, тексеру процесін ұйымдастыруды дәл жүргізуге болады [24].

Қылмыстық істі сәтті тергеу мен сотта қараудың маңызды шарттарының бірі қылмыстың дұрыс сипаттамасы болып табылады. Әдетте, мұндай сипаттамалардың үш негізгі түрі бар: қылмыстық-құқықтық, криминологиялық және криминалистикалық. Көрсетілген сипаттамалар өз мақсаттары бойынша ерекшеленеді. Егер біріншінің тағайындауы – тергелетін оқиғаны саралау, ал екіншісі – қылмыстық жазаланатын құқық бұзушылыққа әкеп соққан себептер мен жағдайларды анықтау болса, үшіншісі – тергеу міндеттеріне толығымен бағынады.

Тергеу практикасы көрсеткендей, кез келген қылмысты тергеудің сәттілігі көп жағдайда тергеушінің қылмыстық-құқықтық мәнге ғана емес, криминалистикалық мәнге де ену білімімен анықталады. Қылмыстық жазаланатын әрекеттің криминалистикалық мәнін белгілі бір жағдайларда ғана дұрыс түсінуге болады. Ол үшін тергеушінің немесе анықтаушының қылмыстық іс-әрекеттің бірнеше түрлерінің үлгілік криминалистикалық маңызы бар белгілері туралы түсінігі болуы, сондай-ақ әрбір нақты қылмыстағы тергеуге қажетті криминалистикалық ақпаратты мақсатты түрде анықтай білуі және оны тиісті қылмыс түрінің криминалистикалық сипаттамасымен салыстыра білуі тиіс [25, 11].

Сот төрелігін жүзеге асыру кезінде «кім, не, қайда, кімнің көмегімен, неге, қалай, қашан» деген сөздерді ежелгі римдіктер қолданған. Бірақ «қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы» ұғымын елу жылдан астам бұрын А.Н. Колесниченко енгізген. Ол докторлық диссертацияны қорғағаннан кейін, бұл термин криминалистика ғылымының ұғымдық аппаратына берік еніп, көптеген ғылыми жұмыстардың зерттеу пәні болды. Айта кету керек, «қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы» ғалымдар тарапынан бірдей емес. Тіпті, Р.С. Белкин, криминалистика ғылымы корифейлерінің бірі бола тұра, оған деген көзқарасын екі рет өзгертті [26, 33].

Қылмыстың криминалистикалық сипаттамасына және оның құрылымын көрсете отырып, неғұрлым толық анықтаманы И.Н. Сорокотягин берген. Ол былай деп жазады: «қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы - қылмыс оқиғасына (орын, уақыт, әдіс және т.б. жағдайлар), қылмыскер мен жәбірленушінің жеке басы, қылмыстың себептері мен мақсаты, қылмыстық қол сұғушылықтың типтік салдары туралы қылмысқа қарсы күрес практикасымен әзірленген және расталған деректер жүйесі. Қылмыс түрінің криминалистикалық сипаттамасы осы түрдегі нақты қылмыстың сипаттамасын жинақтау негізінде қалыптасады» [27, 64].

Қылмыс оқиғасына келетін болсақ – бұл күрделі объект, оның элементтері:

- қандай да бір уәждің ықпалымен тиісті уақыт, орын және жағдай шарттарында әрекет ететін және алдына белгілі бір мақсаттар қоятын субъект,
- қылмыс тәсілі,
- қол сұғушылық пәні,
- зиянды зардаптар мен қоршаған ортаның басқа да өзгерістері түріндегі қылмыстық нәтиже – қылмыстың «із кесу суреті».

Тергеуші қылмыстық нәтижемен, оның іздерімен ғана ісі бар екенін ескеру қажет, өйткені тек қылмыстық нәтиже мен іздер ғана тергеу жүргізу кезіндегі сәйкес уақытта бар. Оқиғаның қалған барлық элементтері туралы ақпаратты қылмыстық нәтижемен тікелей және жанама заңды байланыстарын біле отырып ғана алуға болады. Тергеудің белгілі бір кезеңінде қылмыстық оқиға элементтерінің белгілі қасиеттері туралы қандай да бір білім жиынтығына ие бола отырып, тергеушінің криминалистикалық зерттеулердің нәтижелерін, яғни қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы туралы білімді пайдалана отырып, тағы да белгісіз элементтер туралы жаңа білім алуға мүмкіндігі болуы тиіс. Мысалы, қылмыстың белгілі бір тәсілі тиісті іздердің пайда болуымен қатар жүретінін біле отырып, «із кесу суретін» талдай отырып, қылмыскердің пайдаланған тәсілі туралы қорытынды жасауға болады.

Мұндай өзара байланыстардың болуы тергеу барысында гипотетико-дедуктивтік танымның болуының негіздерінің бірі болып табылады. Нұсқаларды (гипотезаларды) тексеру және оған қатысты нұсқа (версия) берілген мән-жайлардың өзара байланысына және оны растауы немесе жоққа шығаруы мүмкін мән-жайларға негізделеді.

Жоғарыда айтылғандарды ескере отырып, қылмыстық оқиға элементтерінің, соның ішінде салық қылмыстарының криминалистикалық маңызы бар белгілері бір-бірімен өзара байланыста болатындары болып табылады, ал олар туралы білім жүйесі криминалистикалық сипаттаманы білдіретін болады.

Қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы тергеушілер мен анықтаушыларға тергеу және іздестіру нұсқаларын неғұрлым негізделген ұсыну, қылмыстың алдын алу, ашу және тергеудің негізгі бағыттарын, қылмыскердің жеке басы, қылмыстың себептері мен мақсаттары туралы болжанатын деректерді анықтау және қылмыстық істер бойынша айтарлықтай күрделі мәселелерді шешу үшін ақпарат береді.

Қылмыстың криминалистикалық сипаттамасын екі деңгейде қарастыруға болады:

- жалпы ұғым ретінде,
- қылмыс түрлері мен топтарының криминалистикалық сипаттамасы ретінде.

Жеке қылмыстардың криминалистикалық сипаттамасы туралы сұрақ пікірталас болып келеді. Бұл жағдайда бір нақты қылмыстың мән-жайы туралы әңгіме болса да, ол мүлдем типтік емес болуы мүмкін.

Криминалистикалық сипаттама туралы айтқанда, қылмыстық жазаланатын әрекеттердің қандай да бір түрінің немесе тобының сипаттамасында қандай мәліметтер көрсетілуі тиіс деген сұрақ туындайды. Бұл сұраққа нақты жауап беру мүмкін емес. Криминалистикалық сипаттамада қылмыстық істі толық, жан-жақты және объективті тергеуге тікелей ықпал ететін, негіздейтін мәліметтер үйлесуі тиіс деп есептеледі. Қылмыстың криминалистикалық сипаттамасын тағайындаудың осындай кең тәсілі оның практикалық рөлін ашады, даму жолдарын көрсетеді.

Криминалистикада қылмыстың криминалистикалық сипаттамасының мазмұны туралы бірыңғай пікір жоқ екенін атап өткен жөн. Р.С. Белкин, әр түрлі авторлардың криминалистикалық сипаттамаға берген анықтамаларына салыстырмалы талдау жасай отырып, келесі қорытындыға келді, «ол бастапқы ақпараттың сипаттамасын, қылмысты жасау және жасыру тәсілі және оны қолданудың типтік салдарлары туралы деректер жүйесін, ықтимал қылмыскердің жеке басын, қылмыстың ықтимал себептері мен мақсаттарын, қылмыстың ықтимал құрбаны тұлғасын (қылмыстық қол сұғу нысанасын), қылмыс жасаудың кейбір мән-жайлары (орны, уақыты, жағдайы) туралы деректерді қамтуы тиіс [28, 321].

Сонымен бірге, қылмыскердің криминалистикалық мінездемесі мен іс-әрекетінің типтік іздерін енгізбесе болмайды, өйткені оларды зерттеу кезінде бұрын орын алған қылмыстың мән-жайы туралы қорытынды жасауға мүмкіндік бар.

Криминалистикалық сипаттамада тергеушінің немесе анықтаушының қылмыстық іс бойынша іс жүргізудің қандай да бір кезеңінде іс жүргізу

бағдарламасын анықтайтын, тергеушінің немесе анықтаушының тиісті жүріс-тұрысын таңдауға, тергеу әрекеттерін жүргізудің неғұрлым тиімді тәсілдерін алуға, қалыптасқан тергеу жағдайын дұрыс бағалауға, тергеу барысын перспективалық-болжамдық бағалауға ықпал ететін элементтер болуы тиіс.

Баяндалғанды ескере отырып, мынадай қорытынды жасауға болады: криминалистикалық сипаттама - қылмысты тергеудің кез келген әдістемесінің маңызды құрылымдық элементі.

Мысалы, Г.А. Мозговыхтың жазуы бойынша қылмыстың криминалистикалық сипаттамасын қалыптастыру көзі «қылмысты ашу және тергеу жөніндегі іс-әрекет материалдары (жедел-ізвестіру, тергеу, сараптамалық және сот тәжірибесі). Осы тәжірибені зерделеу және қорыту негізінде қылмыстың бірнеше түрлерінің (топтардың) типтік криминалистикалық белгілері мен ерекшеліктері анықталады. Қылмыстың типтік, криминалистикалық сипаттамасы туралы жалпыланған білімді шоғырландыра отырып, сол немесе басқа түрдегі ұқсас қылмыстарды тергеу кезінде тергеушілерге бағдар ретінде арналған ғылыми абстракцияны білдіреді» [29, 14].

Криминалистикада криминалистикалық сипаттаманың мазмұны туралы бір пікір жоқ екенін және қылмыстың криминалистикалық сипаттамасының құрылымы даулы екендігін ескере отырып, ол әрбір ғалымдармен әртүрлі ұсынылады.

Осыған байланысты, қазақстандық ғалым-криминалистерге жүгіну туралы шешім қабылданды, олар қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы құрылымының проблемасын шешу туралы өз түсініктері бар.

Мысалы, Е.Ғ. Жәкішев қылмыстың криминалистикалық сипаттамасына қылмыс жасалған жағдай, оны жасау тәсілі, тетігі, пайда болуы мүмкін типтік іздер және оларды оқшаулау орындары, қылмыскердің жеке басының типологиялық қасиеттері, қылмыскердің жасалған қылмыстың іздерін жасыру үшін ықтимал қулықтары және жәбірленуші мен қылмыскердің арасындағы өзара қарым-қатынас сипаты, неғұрлым ықтимал куәгерлер, олардың айғақтарын қалыптастыруға әсер ететін факторлар, қылмыстың салдары және т.б. кіргізді [30, 78].

Г.А. Мозговых қылмыстың криминалистикалық сипаттамасы туралы былай деп жазған: «қылмыстың түрлік криминалистикалық сипаттамасында неғұрлым жоғары дәрежеде және егжей-тегжейлі көрсетілсе, оның тергеу кезінде маңызы бар белгілері, соның ішінде ол мазмұнды және тергеу практикасына үлкен құндылықты ұсынады» [29, 36].

Е.Ғ. Жәкішевтің анықтамасымен келісе отырып, әрі қарай корпоративтік табыс және қосылған құн салықтарын төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстарды жасаудың жағдайын, тәсілін, іздерін және осы қылмысты жасаған қылмыскердің жеке басын қарастырамыз.

Қылмыстың жағдайы, орны мен уақыты – кез келген қылмыстың криминалистикалық сипаттамасының маңызды элементтерінің бірі. Оларды

талдау, әрекет етуші адамдардың өзара қарым-қатынасын сипаттайтын мән-жайларды анықтауға, қылмыс жасалған және дәлелдеу затының маңызды элементі болып табылатын жағдайды талдауға мүмкіндік береді.

Салық қылмысын жасау уақыты салық кезеңі ұғымымен тығыз байланысты. ҚР СК-нің 35-бабына сәйкес салықтардың түрлеріне қатысты белгіленген уақыт кезеңі салықтық кезең деп түсініледі, ол аяқталған соң салық салу объектісі, салықтық база айқындалады, салықтардың және бюджетке төленуге жататын төлемдердің сомасы есептеледі.

ҚР СК-нің 314-бабына сәйкес КТС үшін 1 қаңтар – 31 желтоқсан аралығындағы күнтізбелік жыл, ал осы Кодекстің 423-бабына сәйкес күнтізбелік тоқсан ҚҚС бойынша салықтық кезең болып табылады.

Декларацияны тапсыру мерзімі есептік салық кезеңінен кейінгі КТС бойынша жылдың 31 наурызына дейін, ал ҚҚС бойынша екінші айдың 15-не дейін.

Салықтарды төлеу мерзімі 10 күннен кейін, яғни есептік салық кезеңінен кейінгі КТС бойынша 10 сәуірге дейін, ал ҚҚС бойынша екінші айдың 25-не дейін.

Салық кезеңі шеңберінде КТС және ҚҚС бойынша міндетті декларацияны ұсынбау немесе КТС және ҚҚС декларациясына кірістер мен шығыстар туралы көрінеу жалған мәліметтер енгізу жүргізіледі.

Салық заңнамасында белгіленген мерзімде тиісті салық кезеңі үшін бюджетке салықтар іс жүзінде түспеген кезден бастап, яғни есептік салық кезеңінен кейінгі КТС бойынша 10 сәуірден және ҚҚС бойынша екінші айдың 25-нен кейін, қылмыс аяқталған болып есептеледі.

Қылмыстың бастапқы жасалуы бухгалтерлік құжаттарға кірістер немесе шығыстар туралы бұрмаланған деректер енгізілген кезден немесе салық төлеуден жалтаруға бағытталған өзге де әрекеттер жасалған сәтінен басталады. Салық төлеуден жалтару салық төлеу мерзімі өткен күні аяқталады.

Салық кезеңі салық салынатын базаны қалыптастыру кезеңі ретінде көрсетіледі және осы базадан салық толық немесе ішінара төленбейді.

Сонымен қатар, өткен салық кезеңі үшін салық төлеуден жалтару бойынша кінәлілердің аяқтайтын әрекеттері және осы салық кезеңінде салық төлеуден жалтару бойынша кінәлілердің бастапқы әрекеттері бір салық кезеңінде сәйкес келуі мүмкін. Мысалы, 31 наурызда көрінеу бұрмаланған деректері бар салық декларациясы тапсырылады және сол кезде бухгалтерлік есепке сатудан түскен кірістер енгізілмейді.

Мұндай жағдайда ұзақ немесе жалғасатын қылмыс жасау туралы нұсқа толығымен негізделеді. Бірақ та, оның жасалғаны туралы түпкілікті қорытындыны тек қылмыстың субъективті жағын мұқият зерттеуден кейін жасауға болады, яғни, бір пиғылмен және бір мақсатпен ұштасса.

Көптеген авторлар салық төлеуден жалтару орны салық төлеушінің нақты мекен-жайы болып табылады деп санайды.

Алайда, криминалистикалық сипаттаманың әрбір элементі басқа элементтермен өзара әрекеттесуіне байланысты оларды анықтауға мүмкіндік беретінін ескерсек, қылмыс жасалған жерді сипаттағанда салық төлеушінің нақты мекен-жайына ғана назар аудару жеткіліксіз болады.

Әлбетте, бұл жерде кәсіпкерлік субъектісінің толық атауын, құрылтайшылар жөнінде деректерін, ұйымдық-құқықтық нысанын, мемлекеттік тіркеу күнін, салық есебіне қашан және қайда қойылғанын, салық есептілігін ұсынатынын білу қажет.

Салық төлеуден жалтару фактілері бойынша тергелген қылмыстық істердің тәжірибесіне сәйкес, кейбір жағдайларда ұйымның тіркелген жері бойынша бухгалтерлік және салықтық есеп айырысуларды жасау орындары сәйкес келмейтіндігін ескеру қажет, демек олардың әртүрлі мекен-жайлар бойынша орналасатындығын анықтауға болады. Әсіресе ұйымның штатында тұрмайтын жалдамалы бухгалтерлер болған кезде. Мұндай жағдайларда салық төлеуден жалтару орны болып салықтарды төлемеуге әкеп соққан құжаттарды жасау орны есептеледі. Егер бұл бастапқы бухгалтерлік құжаттар болса, онда ол әдетте қойма, дүкен немесе сату бөлімі. Ал егер бухгалтерлік құжаттар мен салықтар бойынша есеп айырысулар болса, онда қылмыс жасалған орын, әдетте, ұйымның нақты орналасқан орнымен сәйкес келетін кәсіпорынның бухгалтерия кабинеті.

Осы санаттағы қылмыстық істерді тергеу кезінде кәсіпорын мемлекеттік тіркеуден кейін бухгалтерлік есепті жүргізу, салық органына есептілікті ұсыну және тиісті салықтарды төлеу бойынша өз міндеттерін орындамайтын мән-жайлар жиі анықталады. Бұл жағдайда, осы кәсіпорынның кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын орны – қылмыс жасау орны болуы мүмкін.

Осылайша, салық төлеуден жалтару орны: салық төлеушінің нақты мекен-жайы, бухгалтерлік және салық құжаттамасын жасау орны не коммерциялық қызметті жүзеге асыру мекен-жайы (тауарларды, жұмыстарды және қызметтерді сату орны) қылмыс субъектілерін анықтауға, дәлелдемелер көздерін анықтауға, салықтық қылмыстарды тергеу кезінде дәлелдеуге жататын басқа да жағдайларды анықтауға мүмкіндік береді деген қорытынды жасауға болады.

Дегенмен, біздің ойымызша қылмыс жасаудың аяқталған орны салық есептілігін тапсыру орны болады, яғни салық төлеушінің тіркеу орны бойынша салық органы.

Қылмыс тәсілі – криминалистикалық сипаттаманың орталық элементі. Бұл әдіс қылмыстық оқиғаның басқа элементтерінің қарым-қатынастары мен байланыстарының көпшілігімен байланысты.

Қазіргі уақытқа дейін криминалистикада қылмыс жасау тәсілі субъектінің детерминацияланған жеке басы, қол сұғушылық заты және қылмыстық мақсатқа қол жеткізуге бағытталған субъектінің іс-қимыл жүйесі ретінде анықталды. Әрине, кез келген қызмет, соның ішінде қылмыстық, субъектінің

(субъектілердің) жекелеген әрекеттерінің белгілі бір жүйесін білдіреді, бірақ та мұндай тәсіл осы қызмет тәсілінің мәні туралы дұрыс түсінік бере алмайды.

Біріншіден, мұндай тәсілді түсінген кезде қылмыстық қызмет жекелеген әрекеттерге қандай дәрежеге дейін шешілуі тиіс екендігі түсініксіз болып қалады, өйткені әрбір жеке әрекетті ажыратып, одан да ұсақ операциялар жүйесі түрінде және т. б. ұсынуға болады.

Мұндай тәсілде қылмыстың жекелеген түрлерін жасаудың, оның ішінде салық төлеуден жалтарудың негізгі, типтік тәсілдерін бөліп көрсету, оларды белгілеу және жүйелеу өте қиын болар еді. Кез келген әдіс ұсақ бөлшектердің көпшілігін сипаттауды талап етеді, оның мәні түсініксіз болып қалады.

Сонымен қатар, қылмыстық құқықта қылмыс тек қоғамдық қауіпті әрекет қана емес, қоғамдық қауіпті әрекетсіздік деп түсініледі. Салық төлеуден жалтару сондай-ақ қылмыстық әрекетсіздік – міндетті салық декларациясын табыс етпеу нысанында болуы мүмкін. Бұл жағдайда қылмыстық мақсатқа қол жеткізуге бағытталған субъектінің іс-қимыл жүйесі ретінде тәсілді айқындау мүлде мүмкін емес, өйткені бұл оларды қолдануға тиіс болса да ешқандай әрекет жасамайды.

Ақырында, егер қылмыс - қоғамдық қауіпті әрекет (әрекетсіздік), ал оның тәсілі – әрекет жүйесі деп есептесе, онда біз ұғымды осы ұғым арқылы анықтаймыз, бұл кез келген анықтаудың логикалық табиғатына қайшы келеді.

Әрекет тәсілі – бұл әрекеттің өзі емес, бұл оның қалай жасалатыны: қылмыс жасауға қанша субъект қатысады және олардың әрқайсысының рөлі қандай, олардың қол сұғушылық пәніне қатынасы және оған әсері қандай, субъектілердің өзара іс-қимылы неде, бұл ретте не үшін пайдаланылады.

Жоғарыда айтылғандарды ескере отырып, қылмыс субъектілерінің өзара байланыстары мен қарым-қатынастары жүйесі, қылмыс жасау құралдары, сондай-ақ қылмысты дайындау, қылмыстық қол сұғушылық және жасыру үдерісіндегі қылмыстың мәні ретінде қылмыс жасау тәсілін айқындау неғұрлым дұрыс болады. Бұл қатынас жүйесі қылмыс әрекетсіздік жолымен жасалған жағдайда да бар.

Осылайша, қылмыс жасау әдісіне қылмыстық қол сұғушылық процесінде қылмыс субъектілерінің өзара байланысы мен қарым-қатынасы енгізілген.

Мұндай қатынастар болмау мүмкін, егер қылмыскер жалғыз болса. Алайда, егер қылмысты бір емес, екі немесе одан да көп субъектілер жасаса, онда олардың арасындағы қатынастар әрекеттерді бірлесіп орындаумен немесе міндеттерді бөлумен жасалуы мүмкін.

Субъект пен қылмыс нысаны арасындағы қатынастар, субъектінің қол сұғу пәніне зақымдау және өзге тәсілмен өзгерту жолымен әсер етуінен немесе субъектіде араласу міндеті бар бола пәннің айналасындағы оқиғаларды дамытуға араласпаушылықтан тұруы мүмкін.

Қылмыс субъектісінің қылмыс жасау құралдарына қатынасы, оларды қылмыс пәніне ықпал ету үшін, қылмыс жасауға кедергілерді жою үшін, қылмысты жасыру үшін және басқа мақсатта пайдалануы мүмкін.

Бұл қарым-қатынастар жүйесі белгілі бір үйлесімде және қылмыстың нақты тәсілін қалыптастырады.

Қылмыс жасау тәсілдерін білу қылмысқа қарсы күрес тәжірибесінде үлкен маңызға ие. Қылмыс тәсілі қылмыс тетігінің басқа элементтерімен – субъектінің қасиеттерімен, қылмыс жағдайымен және оның із кесу суретімен байланысты.

Осылайша, тәсіл үлгілерінің көмегімен қылмыстық іс іздерін болжауға болады. Әдетте, бұл міндет тергеушінің нақты қылмыс тәсілін сипаттау үшін деректер әлі жеткіліксіз болған кезде тергеудің бастапқы кезеңінде шешіледі. Бұл жағдайда олар тәсілдің типті моделін пайдаланады. Екінші жағынан, анықталған қылмыс іздерін талдау арқылы тергеуші нақты жағдайда қылмыс тәсілінің нақтыланған моделін құра алады.

Салық қылмыстарының тәсілін қалыптастыру көбінесе қылмыс жағдайының, ұйымның қаржы-шаруашылық қызметінің ерекшеліктерінің, субъектіде белгілі бір білім мен дағдылардың болуы, оған қажетті құралдарды пайдалану мүмкіндігінің әсерінен болады.

Криминалистикада кең және тар мағынада қылмыс жасау тәсілін ажырату қабылданған. Кең мағынада ол қылмыс жасаудың тек тікелей тәсілін ғана емес, онымен бірге оған дайындық тәсілін де, қылмысты жасыру тәсілін де қамтиды. Егер мазмұнда барлық үш компонент болса, онда әдіс толық құрылымды деп аталады. Егер кем дегенде бір компонент болмаса – толық құрылымдық емес.

Жасыру деп қылмыс туралы ақпаратты немесе ақпарат тасымалдаушысын тығып қою, жою, жасыру немесе бұрмалау жолымен тергеуге кедергі келтіруге бағытталған қызмет түсініледі. Мұндай кедергі қылмыстық сот ісін жүргізу саласына тиісті ақпаратқа қолын жеткізбеуге және оны тергеу процесінде пайдаланбауға ұмтылады.

Криминалистикада дәстүрлі түрде қылмысты жасыру белсенді немесе пассивті түрде болуы мүмкін деп саналады. Белсенді нысаны жоғарыда аталған барлық тәсілдерге тән, пассивті – негізінен ақпаратты тығу мен жою үшін.

Салық қылмыстарына қатысты қылмысты жасау тәсілі мен дайындау және жасыру тәсілдерінің арақатынасы мәселесі өз ерекшелігіне ие. Салық төлемін жасыру үшін қылмыскерде, дайындық мақсатында ең алдымен, салық органдарын алдауға қажеттілік туындайды, сондықтан да ол салық органдарына жалған ақпарат берудің тікелей жолын жиі тандайды. Басқаша айтқанда, салық қылмыстарын жасаған кезде қылмыс жасау тәсілі және қылмыс іздерін дайындау және жасыру тәсілдері, әдетте, сәйкес келеді және бір-бірінен ажыратылмайды.

Салық төлеуді болдырмау немесе олардың мөлшерін азайту үшін қолданылатын тәсілдер әртүрлі және көп, қазіргі уақытта олар жүзден астам есептеледі, деп осыдан жиырма жыл бұрын жазылған [31, 78].

Алайда, қылмыстық істерді зерделеу кезінде жиырмадан артық тәсіл қолданылмайтыны анықталды. Жыл сайын салық төлеуден жалтару тәсілдері барынша айқын болып келеді.

Қылмыскерлер салық органдарының бұрынғы қызметкерлерін жұмысқа шақыра отырып, сондай-ақ компьютерлік техника мен ақпараттық технологияларды қолдана отырып, қолданыстағы салық заңнамасындағы олқылықтарды жақсы пайдаланады.

Тәжірибе көрсетіп отырғандай, ҚҚС, корпоративтік және жеке табыс салықтарын төлеуден жалтаруға байланысты қылмыстар ел экономикасына едәуір зиян келтіреді. Салық тексерулерінің актілері мен борышкерлердің тізімі оған куә.

КТС бюджет түсімдерінің маңызды көзі болып табылады. ҚР аумағында, континенттік қайраңда және ҚР экономикалық аймағында және ҚР қолданыстағы салық заңнамасында көзделген өзге де жағдайларда алынған табысқа салық салынады.

ҚР СК-нің 222-бабына сәйкес КТС-ның төлеушілері:

- мемлекеттік мекемелерді және орта білім беретін мемлекеттік оқу орындарын қоспағанда, ҚР-ның резидент-заңды тұлғалары,
- ҚР-да қызметті тұрақты мекеме арқылы жүзеге асыратын немесе ҚР-дағы көздерден кіріс алатын бейрезидент-заңды тұлғалар,
- шағын бизнес субъектілері үшін арнаулы салық режимін қолданатын заңды тұлғалар,
- ауыл шаруашылығы өнімін өндірушілер және ауыл шаруашылығы кооперативтері үшін арнаулы салық режимін қолданатын заңды тұлғалар.

Корпоративтік табыс салығын салу объектілері:

- салық салынатын кіріс;
- төлем көзінен салық салынатын кіріс;
- ҚР-да қызметті тұрақты мекеме арқылы жүзеге асыратын бейрезидент-заңды тұлғаның таза кірісі [4].

Қазіргі уақытта КТС-ның ең «қылмыстандырылған» салық екенін атап өту қажет. Бұл, ең алдымен, заңнамада салық салуға жатпайтын бірқатар ерекшеліктердің және қылмыскерлер заңсыз пайдаланатын салық төлеу бойынша жеңілдіктердің болуымен түсіндіріледі.

Салық салынатын пайданы неғұрлым жиі жасыруға кәсіпорынның қаржы-шаруашылық қызметі туралы ақпаратты бухгалтерлік есеп құжаттарында толық немесе ішінара көрсетпеу жолымен немесе кассаға ақшалай түсімді кіргізбеу жолымен қол жеткізіледі. Мұнда бухгалтерлік баланс пен қаржылық есептілік кәсіпорынның қаржы-шаруашылық қызметінің шынайы нәтижелерін барлық бухгалтерлік құжаттардың негізінде жасалған жағдайда ғана көрсете алатынын ескеру қажет. Сондықтан, егер қаржы-шаруашылық қызметті жүзеге асырудың барлық фактілері кәсіпорынның бухгалтерлік құжаттарында көрініс таппаса, баланстағы мәліметтер бұрмаланады, ал табыс салығы төмендетіледі. Әдетте, бұл жағдайда қылмыскер бастапқы бухгалтерлік құжаттарға, кассалық кітаптарға, ордер журналдарына және кәсіпорынның бас кітабына бұрмалаулар енгізеді [25, 40].

Табыс салығы бойынша жеңілдіктерді заңсыз пайдалану жиі қолданылады. Бұл жағдайда, әдетте, заңнамамен белгіленген табысқа салық салу жөніндегі жеңілдіктерді заңды пайдаланғанын растайтын жалған құжаттар жасалады да, салықты есептеген кезде бұрмаланған деректер енгізіледі. Мысалы, шағын бизнес субъектілері үшін арнайы салық режимын қолданғанда қызметкерлердің лимиті сақталу қажет, асып кеткен жағдайда жалпы белгіленген режимге тұру қажет.

КТС және ҚҚС төлеуден жалтару үшін шығындарды заңнамада көзделмеген шығыстардың қатарына жатқызады немесе белгіленген мөлшерден асырады, сондай-ақ өнімді немесе тауарларды жарамсыз деп негізсіз есептен шығару жолымен жиі пайдаланады. Өзіндік құнға белгіленген мөлшерден тыс қатарына әдетте іссапар шығыстары, кредиттер бойынша төлемдер және т.б. жатады. Сатып алынған тауарлардың немесе шикізаттың құнын құжаттық ресімдеусіз немесе арттырусыз қолма-қол ақшамен төлеу арқылы, сатылған тауарлардың бағасын төмендету тәсілдері қолданылады.

КТС-мен қатар қосылған құн салығы ҚР бюджетін толықтырудың маңызды көзі болып табылады. Осы салықты алу тәртібі ҚР СК-нің 10-бөлімімен реттеледі де, осы Кодекстің 367-бабына сәйкес қосылған құн салығын төлеушілер болып табылады:

1) Қазақстан Республикасында қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебіне қою жүргізілген мынадай тұлғалар:

- дара кәсіпкерлер, жеке практикамен айналысатын адамдар;
- мемлекеттік мекемелерді және орта білім беретін мемлекеттік оқу орындарын қоспағанда, резидент-заңды тұлғалар;
- Қазақстан Республикасында қызметін құрылымдық бөлімше арқылы жүзеге асыратын бейрезиденттер;

2) Еуразиялық экономикалық одақтың кеден заңнамасына және (немесе) Қазақстан Республикасының кеден заңнамасына сәйкес Қазақстан Республикасының аумағына тауарларды импорттайтын тұлғалар [4].

Салық салу объектісі ретінде салық салынатын айналым мен салық салынатын импорт. Сонымен бірге, салық салынатын импорт кеден заңнамасымен реттелгеніне байланысты ол кеден құқық бұзушылық аясында қарастырылуы қажет.

Салық салынатын айналымды анықтау үшін сатылатын тауарлардың (жұмыстардың, қызмет көрсетулердің) құны есепке алынады. Сот-тергеу практикасына сәйкес әдетте ҚҚС төлеуден жалтару қаржылық-шаруашылық операцияларды бухгалтерлік есепте толық әлде ішінара көрсетпеу және сатылған өнімнің көлемін (құнын) төмендету жолымен жүзеге асырылады. Бұл жағдайларда кәсіпорынның қаржы-шаруашылық қызметінің нақты көлемін немесе сатылған өнімнің, орындалған жұмыстардың немесе көрсетілген қызметтердің көлемін жасыру іздері «қара бухгалтерияның» құжаттарында және контрагенттердегі шарттық қатынастардың құжаттарында болады.

Сондай-ақ салық төлеуден жалтару тәсілдерінің бірі – бұл тауарларды (жұмыстарды, қызметтерді) бөлшек саудада немесе көтерме саудада қолма-қол есеп айырысу арқылы сату. Салық төлеуден жалтарудың осы түрін жасау үшін салық төлеушілер, әдетте, қолма-қол есеп айырысу арқылы сатылған өнімнің, жұмыстардың, көрсетілетін қызметтердің көлемін (құнын) төмендету немесе жасыру тәсілін пайдаланады. Бұл жағдайда тауарлардың, жұмыстар мен қызметтердің нақты көлемін, сондай-ақ жасыру іздерін белгілеуге хронометраждық зерттеу немесе бастапқы бухгалтерлік құжаттарға, салық төлеушінің өзінің және оның контрагенттерінің компьютерлік ақпаратына талдау жүргізу жолымен ғана мүмкін болады.

Көбінесе салық салуға жататын табыстарды жасыру декларацияға жалған мәліметтер енгізу жолымен әзірленеді. Нақты тәсілдер шығыстардың негізсіз ұлғаюынан, алынған табыстардың толық немесе ішінара көрсетілмеуінен байқалады. Әдетте, мұндай жағдайларда кінәлі тұлғалар есепті жасау кезінде салық төлеушінің табысы туралы куәландыратын бастапқы бухгалтерлік құжаттардан деректерді толық алмай, одан табысты кемітеді.

Атап өткен жөн, қылмыс көбінесе жалған анықтамалар мен шоттарды ұсыну арқылы жасалуы мүмкін, аталған құжаттарда табыс алумен байланысты сатып алынған шикізат, тауарлар, оларды жеткізу, басқа да шығындардың құны жоғарылатқан немесе іс жүзінде орын алмаған шығыстар туралы мәліметтері пайдаланған. Тергеу тәжірибесінде кінәлі тұлға табыс салығын төлеуден жалтару мақсатында салық декларациясын мүлде ұсынбайтын жағдайлар да кездеседі.

Салық төлеуден жалтару тәсілдерінің алуан түрлілігін ескере отырып, оларды жіктеу туралы мәселе елеулі қызығушылық тудырады. Криминалистикалық әдебиетте көрсетілген әдістерді әртүрлі негіздер бойынша жіктеуге әрекет жасалды. Атап айтқанда, барлық жолдарды екі топқа бөлу ұсынылды:

1) қаржы-шаруашылық қызметінің нәтижелерін дұрыс ескермеуге байланысты;

2) қаржы-шаруашылық қызметті жасыруға байланысты [32, 23].

Салық төлеуден жалтару тәсілдері экономика салаларына байланысты жіктеледі. Мысалы, құрылыс, металлургия, отын-энергетика кешені, олар неғұрлым криминализацияланған салалардың бірі болып саналады.

Мәселен, отын-энергетика кешені кәсіпорындарында салық төлеуден қылмыстық жалтарудың келесі түрлері ең көп таралған: пайда есебінен қаржыландыруға жататын шығыстарды негізсіз шығындарға жатқызу жолымен өнімнің өзіндік құнын арттыру, сатылатын өнім көлемін төмендету, өнімді өзіндік құнынан төмен өткізу, орындалған жұмыстар мен қызметтер үшін аванстық төлемдерді салық айналымына енгізбеу, өнімді сатудан түскен түсімді жасыру [32, 24].

Осылайша, біз КТС мен ҚҚС төлеуден жалтарудың бірнеше тәсілдерін жоғары қарастырдық, бірақ олардың көбі қазіргі уақытта жасалмайды, өйткені

салық органдарының ақпараттық жүйелерін жаппай цифрландырудың арқасында, сондай-ақ салық және құқық қорғау органдары мен соттың өзара іс-қимылы салық төлеуден жалтарудың осындай әдістерін болдырмауға және дер кезінде анықтауға мүмкіндік берді. Мысалы, ҚҚС төлеушілерге қатысты «Сатып алушылар мен атушылар бойынша пирамида» талдамалы есебі және электрондық шот-фактуралар тізілімі арқылы сатып алушының да, сатушының да кірістері мен шығыстарын автоматты түрде салыстыруға мүмкіндік береді. Қолма-қол есеп айырысу кезінде бақылау-касса машиналарынан чектің шығаруына онлайн тіркеу, салықтық жүктеменің коэффициентін есептеу, талдау мен тәуекел жүйесі.

Осыған байланысты көптеген КТС және ҚҚС төлеушілер «бір күндік» фирмалармен өзара есеп айырысуларды пайдаланады. Бұл ретте «бір күндік» фирма деп құқыққа қарсы әрекеттерді жасау мақсатында құрылған, дербес кәсіпкерлік қызметті жүргізбейтін және шаруашылық байланыстар тізбегіне жасанды түрде қосылған ұйымды түсіну керек.

Мұндай «фирмаларды» құру салық салудан жалтарудың ең көп таралған тәсілдерінің бірі. Олар, әдетте, салық базасын төмендету және бюджеттен ҚҚС-ты заңсыз өтеу мақсатында құжаттарды жоғалтқан тұлғаларға, жалған тұлғаларға тіркеледі. Мұндай фирмалардың белгілері:

- бір адамның атына 5-10 фирма тіркеледі де, сол адам бұл фирмаларда тек құрылтайшысы емес, сонымен бірге басшысы болып табылады;
- бір мекен-жайда ондаған фирмалар тіркеледі;
- басшыны қоспағанда, ұйымның шаруашылық қызметі жүргізілмейді және онда жалдамалы персоналдың болмауы;
- қысқа уақыт аралығында таратылады немесе негізгі кәсіпорынға қосылады [33].

«Бір күндік» фирмаларды құру жөнінде бұрын жалған кәсіпкерлік қызмет деп есептелетін және де ҚР ҚК 215-бабымен кінәлі адам жауаптылыққа тартылатын. Бірақ та аталған қылмыс түрі декриминализацияға ұшырады. Дегенмен, аталған фирмалардың құжаттарын пайдаланғаны үшін жалған шот-фактураны пайдалану ретінде салық қылмыстарының саралаушы белгісі ретінде қарастырылды. Алайда, салық төлеуден жалтарудың бұл тәсілі қазіргі уақытта тәуекелді болып табылады, өйткені салық және құқық қорғау органдары құқық қолдану ретінде осы өзара есеп айырысуларды жалған деп тану тәжірибесін қалыптастырып, шығыс бөлігін алып тастайды. Одан әрі салық төлеушінің жалтарған салығын өтеу мақсатында ол қылмыстық жауаптылықпен бірге мүлктік жауапкершілікке тартылады.

Осылайша, салық төлеуден жалтарудың бұл тәсілі де тәуекел екен. Ол үшін қазіргі уақытта қылмыскерлер өзінің негізгі ұйымына назар аудармау үшін балансында мүлкі жоқ үлестес кәсіпорындар желісін құрайды және олар арқылы бір күндік фирмалармен өзара есеп айырысады, егер де «бір күндік» фирмамен жалған мәміле анықталған жағдайда мемлекеттік органдар әрбір

үлестес ұйым арасындағы мәмілелерді жалған деп тануға тура келеді. Нәтижесінде негізгі бас ұйымды жауапкершілікке тарту екіталай.

Кез келген қылмысты жасаудың нәтижесі осы қылмысты жасаудың іздері болып табылады. Жиынтығында олар осы қылмыстың із кесу суретін құрайды. Қылмыс іздері мінсіз (идеал) болуы мүмкін, яғни қылмысқа, оның элементтеріне немесе салдарына тікелей немесе жанама тап болған жеке тұлғалардың жадында бейнеленуі мүмкін немесе материалдық, яғни материалдық-тіркелген объектілерде қалған. Соңғы іздер статикалық, динамикалық, локальды болуы мүмкін. Қылмыстарды анықтау және тергеу үшін қылмыс іздері мен онымен жасалған із кесу іздері маңызды мәнге ие. Бұған криминалистиканың теориясы мен тәжірибесінде криминалистикалық мәнін, іздердің маңыздылығын негіздейтін, із түзілу механизмінің теориясы мен тәжірибесін ашатын, олардың криминалистикасында жіктелуін беретін «Қылмыс іздері туралы криминалистикалық ілім» тұтас арналған [34].

Қылмыстың бір түрі ретінде қаралатын салықтық қылмыстарды жасау іздеріне әрине, қоршаған ортада көрінісін тапқан із түзілу механизмінің жалпы заңдылықтарына тән.

Сонымен қатар, салықтық қылмыстардың ерекшелігі осы қылмыстардың «із кесу суретінде» көрініс табады. Салық қылмыстарын жасаудың іздеріне тән екі үлкен ерекшелікті бөліп көрсетуге болады.

Біріншіден, тергеу жүргізуге және кінәліні жауаптылыққа тартуға негіз беретін салықтық қылмыстарды жасау нәтижесі мен оның болу фактісі өз көрінісін тек құжаттарда табады. Бұл құжаттар қаржы, бухгалтерлік, салық және басқа саласында қағаз немесе электронды түрде кездеседі. Егер іздер құжаттарда кездеспесе, онда салық қылмыстарының құрамы жоқ. Осы құрамдардың диспозициясын заң шығарушы құрастырған. Сондықтан дәл осы құжаттар салық төлеуден жалтару туралы ақпараттың негізгі тасымалдаушылары болып табылады және олар жасалан қылмыстың негізгі із кесу суретін қамтиды.

Екіншіден, жасалған салық қылмысының мәні төленбеген салық болып табылады. Мұндай зат өзінің сыртқы көрінісінің ерекше іздеріне ие. Олар басқа қылмыстардан, соның ішінде экономикалық қылмыстар бойынша іздерден айтарлықтай ерекшеленеді. Салық қылмыстары бойынша қылмыстың пәні болып жеке немесе заңды тұлғалардың қызметінен мемлекетке түспеген пайдасы ретінде қаралады. Бұл қызмет құжаттарда, ал төлеуге жататын салық – арнайы ережелер бойынша ресімделген құжаттарда көрініс табады.

Осылайша, салықтық қылмыстардың жасалған іздері, әрқашанда ең алдымен құжаттарда көрсетіледі. Салық қылмыстарының көп жағдайда бұл іздері зияткерлік (интеллектуалдық) жалғандық тобына жатады, өйткені тазартулар, жарақаттанулар немесе осыған ұқсас басқа да түзетулер болып табылмағандықтан. Бұл тергеушінің жұмысын едәуір қиындатады, өйткені ұсынылған немесе алынған құжаттарды тексерудің арнайы әдістерін қолдануды талап етеді.

Көп жағдайда салық қылмыстарының іздері түпнұсқа құжаттарда қамтылған, сондықтан оларды көшірмелермен ауыстыруға жол берілмейді.

Қылмыс және қылмыс туралы ақпаратты зерттеу барысында салық қылмыстарының іздерін құрылымдау олардың дәлелдеу жүйесіндегі, сотқа дейінгі және сот тергеуі сатысында дәлелдемелерді пайдалану тәсілдерін, әдістерін және жүйелерін таңдаудағы орнын анықтайды.

Салық қылмыстары туралы ақпаратты тасымалдаушы құжаттардың бірнеше түрі болуы мүмкін: салық есептеулері мен салық декларациялары, бастапқы бухгалтерлік құжаттар, банктік шоттар, шот-фактуралар және т.б.

Салықтық қылмыстың жасалуын көрсететін және осы қылмыстың іздерін қамтитын құжаттар шеңбері салық төлеуден жалтарудың қандай тәсілмен жасалғаны және салықты қалыптастыру мен төлеудің қандай кезеңінде қылмыс жасалғаны анықталады. Салық қылмысының іздері келесі кезеңдерде болуы мүмкін:

- бастапқы бухгалтерлік құжаттарды жасау немесе алу;
- кірістер мен шығыстарды құжаттық есепке алу;
- салықты есептеу;
- бюджетке салықтарды аудару.

Салық төлеуден жалтарудың негізгі тәсілдері:

- декларацияны тапсыру міндетті болып табылған кезде декларацияны қасақана ұсынбаудан көрінетін іс-әрекет;
- декларацияға кірістер және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді қасақана енгізу түріндегі әрекет.

Қылмыс жасау тәсіліне, төленбеген салық түріне, қылмыс жасалған шаруашылық қызмет саласына байланысты ол туралы ақпарат әртүрлі құжаттарда болуы мүмкін, әртүрлі нысанда көрсетілуі мүмкін. Бір жағдайда ол егжей-тегжейлі талдауды талап ететін бастапқы есепке алу құжаттарында болса, басқа жағдайда талдамалық есепке алу құжаттарында, салықтық есептерде немесе салық декларациясында, яғни бухгалтерлік және салық есептілігін жүргізудің соңғы сатыларында болады.

ЖТС және ҚҚС бойынша қылмыс жасаудың іздерін қамтитын негізгі құжаттар:

- ЖТС және ҚҚС бойынша декларациялар;
- жеке кәсіпкердің кірістері мен шығыстарын және шаруашылық операцияларын есепке алу жөніндегі құжаттар.

Салық төлеуден жалтарудың типтік іздері қандай да бір шаруашылық, қаржылық, банктік немесе салық операциясының орындалуын көрсететін құжаттардың болуы немесе керісінше болмауы болып табылады. Мұндай операциялар салық қалыптастырудың немесе аударудың сол немесе басқа кезеңіне сәйкес келеді. Көптеген жағдайларда салық қылмыстарының іздері кірістер мен шығыстарды құру, алу және есепке алу жөніндегі құжаттар арасында анықталады.

Басқа құжаттардың арасында салық қылмыстарының іздері болуы мүмкін, әдетте бұл:

1) бухгалтерлік есеп пен есептілік үшін негіз болып табылатын бастапқы өкімдік құжаттар;

2) есепке алуды жүргізу үшін пайдаланылатын өзге де бастапқы құжаттар (шарттар, шоттар, жүкқұжаттар және т.с.с.);

3) бухгалтерлік есеп тіркелімдері (талдамалық және синтетикалық) – журнал-ордер, айналым ведомостары, бас кітаптар, банктер бойынша дербес шоттар;

4) бухгалтерлік есеп;

5) салық есептілігі (салық декларациялары және оларға қосымшалар, салық бойынша есеп айырысулар);

6) салық төлеушінің кірістері мен шығыстарын есептеу, салық базасын есептеу, салықтарды аудару үшін бастапқы деректерді қамтитын өзге де материалдар.

Салық қылмыстарын жасау іздерін іздеу мақсатты болуы тиіс. Негізінен салық қылмыстарының іздері салық төлеушінің аталған құжаттарында қамтылған. Салық қылмысының фактісін растау үшін салық, бухгалтерлік, банктік, валюталық заңнаманың ережелерін орындау бойынша тұлғалардың міндеттерін белгілеу маңызды.

Салық төлеуден жалтару іздері әдетте қаржы-шаруашылық қызметінің және салықтарды есептеудің нәтижелері бар құжаттарда анықталады. Олар:

- бас кітап;
- шоттар бойынша журнал-ордерлер;
- бастапқы өкімдік құжаттар (касса, кассалық кітаптар, есеп айырысу есебі, шоттар бойынша банктің үзінділері);
- контрагенттермен өзара есеп айырысу актілері;
- өнім берушілермен және тапсырыс берушілермен өзара қарым-қатынас туралы шарттар;
- «Кәсіпорын балансы», «Кірістер мен шығыстар туралы есеп»;
- әрбір зерттелетін жылға кәсіпорынның есеп саясаты;
- құрылтай құжаттары (тіркеу туралы куәлік, жарғы, салық есебіне қою, БСН);
- зерттелетін кезеңге салықтарды төлеу туралы дербес шоттар.

Қылмыс жасау тәсіліне, төленбеген салық түріне, қылмыс жасалған шаруашылық қызмет саласына байланысты ол туралы ақпарат әртүрлі құжаттарда болуы және әртүрлі нысанда көрсетілуі мүмкін. Бір жағдайда ол бастапқы есепке алу құжаттарында болады және оларды егжей-тегжейлі талдау талап етіледі, басқа жағдайда - ол аналитикалық есеп құжаттарында, салық декларацияларында, яғни бухгалтерлік және салық есептілігін жүргізудің соңғы сатыларында қамтылған.

КТС төлеуден жалтару фактісі, тәсілі және тетігі туралы мәліметтерді қамтитын негізгі құжаттар:

- салық декларациясы және оған қосымшалар;
- аванстық төлемдер туралы мәліметтер;
- салықты есептеу.

КТС төлеуден жалтару іздері болуы мүмкін қосымша құжаттар:

- кәсіпорын балансы;
- қаржы-шаруашылық қызметінің нәтижелері туралы есеп;
- кәсіпорынның балансына қосымша;
- «Негізгі құралдар», «Ұзақ мерзімді жалға алынатын негізгі құралдар», «Қондырғыға арналған жабдықтар», «Материалдар» және салық төлеушінің шаруашылық қызметін көрсететін басқа шоттары;
- «Жалға алынған негізгі құралдар», «Монтаждауға қабылданған жабдықтар» және т.б. баланстан тыс шоттары;
- журнал-ордерлер, материалдық құндылықтарды есепке алу және қозғалысы жөніндегі ведомостар;
- өнімді қабылдау актілері;
- жеткізушілермен және тапсырыс берушілермен, әртүрлі дебиторлармен және кредиторлармен есеп айырысуларды есепке алу жөніндегі ведомостар;
- түгендеу (инвентаризация) және салыстыру ведомостары;
- тауар-көлік жүкқұжаттары және жол парақтары, шот-фактуралар;
- шикізат пен материалдар шығынының нормасы;
- технологиялық регламент, Мемлекеттік стандарттар;
- есеп айырысу-төлем ведомостары, жұмыс нарядтары, жұмыс басшыларының материалдық есептері, өнімді жарамсыз деп шығару туралы актілер, өндіруді есепке алу карталары және т.б.

ҚҚС төлеуден жалтару іздері бар негізгі құжаттар:

- декларация және оған қосымшалар;
- нөлдік ставка бойынша декларация;
- шот-фактура;
- сатып алу кітабы және сату кітабы;
- ҚҚС қайтаруға өтініш;

ҚҚС төлеуден жалтару іздері болуы мүмкін қосымша құжаттар:

- экспорттық-импорттық операциялар бойынша азаматтық-құқықтық шарттар, тауарларды шекара арқылы өткізуді көрсететін кедендік және өзге де құжаттар;
- жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді орындауды, тауарларды немесе өнімді сатып алуды немесе өткізуді растайтын шарттар мен құжаттар;
- салық салу кезінде өтем алу құқығын растайтын құжаттар;
- қосылған құн салығы бойынша есепке алу үшін салық төлеуші ұсынған құжаттар.

Қылмыс жасаудың сыртқы белгілерін салық және бухгалтерлік есебінің аталған құжаттарының өздері әдетте қамтымайды. Бұл белгілер бұрмалау түрінде құжаттардың мазмұнында болады. Бұрмалау іздерін зерттелетін салық және бухгалтерлік құжаттарда іздеу керек.

Салық төлеуден жалтарып, салық төлеушілер оларға тиесілі материалдық құндылықтарды (ақша қаражаты немесе мүлік) салық салудан шығаруға ұмтылады. Бұл үшін олар өзінің салық салу объектілері мен мөлшері туралы мәліметтерді саналы түрде бұрмалайды. Нәтижесінде жасырылған ақша қаражатын және өзге де мүлікті ұстап қалу немесе оларды өз қалауы бойынша пайдалану мүмкіндігі пайда болады.

Қарастырылатын топтың салықтық қылмыстары әртүрлі құжаттарда көрініс табады, олардың негізінде бухгалтерлік есептілік, сондай-ақ салық органдарына ұсынылатын салық есептілігі жасалады. Ауытқулар есепке алу құжаттарына кірістер мен шығыстар туралы жалған ақпаратты енгізудің әдейі сипаты салдарынан пайда болады. Мысалы, өнімді, орындалатын жұмыстарды, көрсетілген қызметтерді өткізу көлемін төмендету; еңбекақы төлеу қорының есептік көрсеткіштерін, қызметкерлер санын төмендету; тауарларды қайтару туралы жалған құжаттарды ресімдеу; алынған түсімді есепке кіріспеу және т.б.

Сонымен қатар, салықтық қылмыс жасаудың іздері басқа ұйымдардың құжаттарында да болуы мүмкін. Салық төлеушінің есепті кезеңде алған барлық табысты анықтау үшін тергеушіге немесе тексерушіге келесі ұйымдардан құжаттарды алу, талдау және салыстыру қажет:

- «Азаматтар үшін үкімет» КЕАҚ – салық төлеушінің мүлкі мен көлік құралдары туралы мәліметтер;
- нотариаттық органдар - мүлікті иеліктен шығару мәмілелері туралы мәліметтер;
- екінші деңгейдегі банктер.

Салық қылмысының анықталған іздерінен басқа жоғарыда аталған барлық құжаттарды зерттеу салық қылмысын жасаудың тетігі мен тәсілін анықтау үшін қажет.

Сот-тергеу практикасы салық қылмыстары фактісін дәлелдеу қылмыстық әрекеттер қандай да бір материалдық із қалдырған жағдайда ғана мүмкін екендігін көрсетеді.

Қолданыстағы ережелерге сәйкес шаруашылық операциялар арнайы бастапқы құжаттармен ресімделеді, олардың негізінде салық және басқа есеп жүргізіледі. Бастапқы құжаттардың тізімі кең, оларға түзетулер арнайы ережелер бойынша енгізіледі және бастапқы құжаттар қаржылық немесе шаруашылық операцияларды әрдайым нақты көрсетпейді.

Бірқатар жағдайларда мұндай операцияның шынайы мазмұнын «қара бухгалтерия» құжаттамасын талдау кезінде білуге болады, онда сондай-ақ салық төлеуден қылмыстық жалтарудың іздерін табуға болады. Мәселен, тінту жүргізу барысында салық төлеушіден «қос бухгалтерияны» жүргізу туралы

құжаттар табылып алынды. Осылайша, нақты табыс анықталған және одан салық есептелді.

Техникалық жабдықталуының дамуымен және салық органдарының цифрлануына байланысты қаржы-шаруашылық қызметі туралы құжаттама компьютерлік бағдарламалар көмегімен жүргізіледі. Салық төлеушілерде жинақталатын экономикалық, бухгалтерлік, салық қызметі және есептілік бойынша ақпарат салық қылмысын жасаудың дәлелдік базасын қалыптастыруға және пиғылын дәлелдеуде көбірек пайдаланылады.

Егер қаржы, шаруашылық қызмет, салық төлеу бойынша есеп айырысу есебі, кәсіпорынның шаруашылық қызметіне қатысатын контрагенттермен және өзге де тұлғалармен хат алмасу компьютерлік техниканың көмегімен жүзеге асырылса, талданатын белгілер дискілерде, флэшкарталарда және басқа да электрондық тасығыштарда анықталуы мүмкін. Қаржы-шаруашылық қызметінің есебі жүргізілетін және салық төлеу бойынша есеп айырысулар жасалатын компьютерлердің жедел жады қылмыс іздерін тасушы болуы мүмкін. Олардың барлығы алынып, зерттелуге жатады.

Салық қылмысын жасау іздерін табу бойынша сенімді және дұрыс әрекет салық тексерулерін және салықтарды есептеу бойынша сараптамаларды жүргізу болып табылады.

Салық қылмыстарының іздері салық төлеушілер немесе сыбайлас қатысушылар жүргізген қара қолжазба жазбаларында болуы мүмкін. Кейде олар салық қылмыстарын жасау тетігін дәл жеткізеді және қылмыстық істер бойынша маңызды дәлелдер болып табылады.

Салық қылмыстары бойынша негізгі ақпарат тасымалдаушы ретінде бухгалтерлік құжаттардан басқа кейбір іздер басқа объектілерде де болуы мүмкін. Мәселен, егер КТС-ны төмендету үшін сатылған өнімнің құнын төмендетуге немесе сатып алынған тауардың бағасын көтеруге пайдаланылған болса, оның нақты бағасы мен нақты құнын белгілеу қажет. Мысалы, тауартану сраптамасын өткізу әлде бағалаушы маманын тарту. Құжаттардан басқа, мұндай қылмыстың іздері өнім немесе тауарда, не оның үлгілері немесе сынамаларында болады.

Салық қылмыстарын жасаудың кейбір тәсілдері салық төлеушінің бухгалтерлік және салық құжаттарында толық және тікелей көрініс таппайды. Мысал ретінде қолма-қол ақша есеп айырысу арқылы салық төлеуден жалтару тәсілі бола алады. Қылмыстың мұндай тәсілдерінің іздері салық қылмысының жекелеген фактілерін немесе оны жасаудың бүкіл процесін байқауға тура келген адамдардың жадында бейнеленеді. Кейбір жағдайларда куәлар бұл фактілердің беймәлім немесе дағдылық күшіне байланысты олардың құқықтық маңызын түсінбеуі мүмкін. Дегенмен, бұл қылмыстың іздері, және олардың тасымалдаушысы жеке тұлғалар болып табылады.

Заттар мен өнім үлгілерінде, сынамаларда, адамдардың жадында іздердің пайда болу тетігі жалпыға мәлім және те салық қылмыстары үшін қандай да бір ерекшеліктер жоқ [35, 197].

Осылайша, салықтық қылмыстарды жасаудың негізгі іздері – салықтық және бухгалтерлік құжаттар. Мұндай іздердің қосалқы тасымалдаушылары ретінде әртүрлі заттар мен жеке тұлғалар болуы мүмкін. Қылмыс іздерін зерттеу салық қылмысын жасау фактісінің бар-жоғын анықтауға, қылмыстық әрекеттерінің тәсілі мен механизмін, уақытын, орнын, қатысы бар адамдардың шеңберін және жасалған қылмыстың басқа да бірқатар жағдайларын анықтауға мүмкіндік береді.

Кез келген белгілі бір түрдегі қылмыстардың криминалистикалық сипаттамасының қажетті элементі – ықтимал қылмыскердің жеке басы. Салық қылмысын жасаған ықтимал қылмыскердің жеке басы жалпы қылмыстық қылмыстар жасаған адамдардан айтарлықтай айырмашылығы бар екенін бірден атап өткен жөн.

ҚР ҚК 245-бабының диспозициясына сәйкес, декларацияға кірістер мен шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы салық төлеуден жалтаруды қамтамасыз ететін әрекеттерді қасақана жасаған ұйым қызметкерлері қылмыс субъектілері бола алады.

Демек, ұйым қызметкерлерінің арасында салық төлеуден жалтаруға қатысты болуы мүмкін адамдар – бұл оның басшысы; бас бухгалтер немесе оның міндетін атқарушы бухгалтер; бухгалтерияның бухгалтерлік есеп беру құжаттарын, салықтар бойынша есеп айырысуларды толтыратын кез келген қызметкері; осы құжаттарға қол қойған қызметкерлер; кассир, материалдық жауапты тұлғалар; сондай-ақ бастапқы есеп және жиынтық құжаттарды жасаған ұйымның басқа да қызметкерлері.

Сот-тергеу тәжірибесіне сәйкес, көпшілік жағдайда салық қылмыстарын ер адамдар жасайды. Бұл жағдай кәсіпорын басшыларының арасында ер адамдардың көпшілігі болуымен негізделеді. Салық қылмыстарын жасаған тұлғалар арасында әйелдер дәстүрлі түрде бухгалтерлік есеп жүргізуге және есеп беруге байланысты қызмет атқарады. Әдетте, салықтық қылмыстарды жасау бастамасы осы кәсіпорындардың иелері болып табылатын басшылардан туындайды. Осы қылмысты жасаған кезде кәсіпорын басшысы өзі жасаған қаржы-шаруашылық операциялары туралы бухгалтерді хабардар етпейді, ал ақша түсімін ұйымның кассасына тапсырмай, өз қалауы бойынша қолданады. Бухгалтерлік қызметкерлер еңбек шартының негізінде қызметін атқарып, кәсіпорынның пайдасын бөлуге қатыспағандықтан, салық төлеуден жалтаруға қызығушылығы аз. Сондықтан салық қылмыстарын жасаған кезде кәсіпорындардың бухгалтерлері көбінесе сыбайлас қатысушы рөлінде ғана болады. Ерекшелік ретінде осы ұйымдардың ортақ иеленушілері болып табылатын кәсіпорынның бухгалтерлік және басқа да қызметкерлері. Мұндай жағдайларда бұл адамдар салық қылмыстарын жасауда белсенді рөл атқарады.

Салық қылмыстарына тән қасиет, осы қылмыстарды жасайтын адамдар саналы көзқараспен салық төлеуден жалтаруға барады, олар өмірдің түрлі салаларында кең іскерлік және жеке байланыстарға ие, соның ішінде криминогендік элементпен байланыс бар, рөлдік функцияларды нақты бөледі.

Ірі көлемде салықтарды жасырғаны үшін қозғалған көптеген қылмыстық істердің негізінде орташа статистикалық қылмыскердің портретін 35-50 жастағы, көп жағдайда жоғары білімі бар, іс жүзінде кәсіби бағдар бойынша – ұйымның басшысы құрайды [36, 656].

Сонымен қатар, кейбір қылмыстық істерден белгілі болғаны, қылмыстың ұйымдастырушылары мен орындаушылардың шынайы ниеттерін білмей ұйымдарда жалған тұлғалар басшы мен бас бухгалтер қызметін атқарғаны анықталған.

Басқа жағдайларда қылмысты ұйымдастырушылар ретінде салық төлеуден жалтарған ұйымның құрылтайшылары болған. Сот-тергеу практикасында қылмысты ұйымдастырушылар жалған құрылтайшылар арқылы коммерциялық ұйым құратын жағдайлар кездеседі. Бірақ көп жағдайда қылмысты ұйымдастырушылар салық төлеуден жалтаруды басқара отырып, көлеңкеде қалды. Әдетте, мұндай ұйымның басшысы мен бас бухгалтері болды, бірақ олардың қылмысқа қатысы әртүрлі болған. Кейде екі адам да бухгалтерлік құжаттарды жасауға қатыспай жалған болып шықты, бірақ жазба белгілері бойынша осы құжаттардың қолжазба мәтіндерінде қылмысты ұйымдастырушының қатысуы анықталды. Өзге жағдайларда ұйымның басшысы мен бас бухгалтері қылмысты ұйымдастырушымен сөз байласып тұрды, бірақ бухгалтерлік құжаттарды жасау үшін олар бөтен бухгалтерді жалдады [25, 59].

Атап өкен жөн, дара кәсіпкерлер мен жеке практикамен айналысатын адамдар азамат ретінде салық қылмыстарын жасайды. Әдетте олар шығыстар мен табыстарды декларациялау тәртібін бұзумен байланысты салықтық қылмыстар жасайды, соның нәтижесінде табыс салығын төлеуден жалтарады. Олар да кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру кезінде жоғары аталған жағдайларда сыбайлас қатысумен салық қылмыстарын жасауы мүмкін.

Салық қылмыстарын жасаған кезде, әдетте, төлеуге жататын салықтардың мөлшерін азайтудың немесе салықтарды төлеу жөніндегі міндеттемелерді орындаудан толық бас тартудың мақсаты жасырылған қаражатты жеке немесе өзге меншікке айналдыру болып табылады. Салық қылмыскерлерінің себептері көбінесе пайдакүнемдік сипатқа ие, бірақ карьеристік талпыныстар, еңбек ұжымына қамқорлық жасау және басқа да ниеттер орын алуы мүмкін.

2. КОРПОРАТИВТІК КІРІС ЖӘНЕ ҚОСЫМША ҚҰН САЛЫҚТАРЫН ТӨЛЕУДЕН ЖАЛТАРУ ТУРАЛЫ ҚЫЛМЫСТЫҚ ІСТЕР БОЙЫНША ДӘЛЕЛДЕУ МӘСЕЛЕЛЕРІ

2.1. Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істер бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайлар

Қылмыстық істің дұрыс тергелуінің алғы шарттарының бірі ретінде ҚР ҚПК 113-бабында сипатталған дәлелдеу пәнінің құрылымын қарастыруды тануға болады. Осының алдында салық қылмыстарының қылмыстық-құқықтық сипаттамасы мен криминалистикалық талдауын қарастырдық. Егер де қылмыстық-құқықтық сипаттама қылмысты дұрыс саралауды қарастырса, онда криминалистикалық талдау мен дәлелдеу затының айырмашылығы неде деген сұрақ туындау мүмкін.

А.Б. Қабыкенованың пікірі бойынша, қылмыстың криминалистикалық сипаттамасының құрылымы дәлелдеу затының қылмыстық процесс ұғымына өте ұқсас екенін атап өткен жөн, бірақ та бұл әр түрлі ұғымдар, деп айтқан [26, 41].

Бұл мәселе бойынша ол профессор А.А. Исаевтың пікірімен келіседі: «Дәлелдеу пәні мен криминалистикалық сипаттама қылмысты тергеу әдістемесінің құрылымындағы дербес жүйе болып табылады. Бұл ретте әдістеменің құрылымындағы дәлелдеу пәні – мазмұнды аспект ретінде, ал криминалистикалық сипаттама – осы мазмұнды қалыптастыру құралы ретінде сипатталады» [26, 42].

Осылайша біздің мақсатымыз салық қылмысын әр түрлі жақтан зерделеу болып табылады. Еске салған жөн, ҚР ҚК 244 және 245-баптары қылмыстық теріс қылық болмағандықтан, әрі қарай қылмыстық құқық бұзушылық терминін қолданбай, тікелей нақты қылмыс деп атаған жөн.

Әдебиетте дәлелдеу пәні деп аталатын қылмыстық іс бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайлар – істі мәні бойынша шешу үшін анықталуы қажет нақты мән-жайлардың жиынтығын білдіреді. Дәлелдеуге жататын мән-жайлардың тізбесі ҚР ҚПК 113-бабында берілген және өзіне келесі тармақтарды қамтиды:

1) оқиға және қылмыстық заңда көзделген қылмыстық құқық бұзушылық құрамының белгілері (оның жасалған уақыты, орны, тәсілі және басқа да мән-жайлары);

2) қылмыстық заңмен тыйым салынған іс-әрекетті кімнің жасағаны;

3) адамның қылмыстық заңмен тыйым салынған іс-әрекетті жасаудағы кінәлілігі, оның кінәсінің нысаны, жасалған іс-әрекеттің себептері, заңдық және іс жүзіндегі қателіктері;

4) күдіктінің, айыпталушының жауаптылық дәрежесі мен сипатына әсер ететін мән-жайлар;

5) күдіктінің, айыпталушының жеке басын сипаттайтын мән-жайлар;

- 6) жасалған қылмыстық құқық бұзушылықтың салдарлары;
- 7) қылмыстық құқық бұзушылықтан келтірілген зиянның сипаты мен мөлшері;
- 8) әрекеттің қылмыстық құқыққа қайшылығын жоққа шығаратын мән-жайлар;
- 9) қылмыстық жауаптылық пен жазадан босатуға әкеп соғатын мән-жайлар дәлелденуге жатады [37].

Сонымен бірге қылмыс жасауға ықпал еткен мән-жайлар да анықталуға жатады.

Бұл мән-жайлардың қылмыстық құқық бұзушылық ұғымына (ҚР ҚК 10-бабы), қылмыстық жауапкершілікке (ҚР ҚК 4-бабы) немесе одан босатуға (ҚР ҚК 65-71-баптары), жаза тағайындаудың жалпы бастауларына, айыпталушының қылмыс жасауда айыпталушының кінәлілігіне және қылмыс себептеріне; жазаны ауырлататын немесе жеңілдететін мән-жайларға (ҚК 53-54-баптары), сондай-ақ айыпталушының жеке басын сипаттайтын өзге де мән-жайларға; қылмыспен келтірілген зиянның сипаты мен мөлшеріне; қылмыс жасауға ықпал еткен мән-жайларға байланысты екенін атап өту қиын емес.

Салық қылмыстарын тергеу кезіндегі аталған мән-жайлар ҚР ҚК 244, 245-баптарында көзделген қылмыс құрамының нақты белгілеріне, сондай-ақ қылмыстық жауапкершілік пен одан босату негіздеріне байланысты.

Оқиғаның, адамның іс-әрекеттерінің, олардың себептері мен салдарларының нақты мән-жайларын белгілемей, қылмыс орын алғанын-болмағанын, адам кінәлі ме және дәл қандай жаза қолданылуы тиіс екенін анықтау мүмкін емес.

М.С. Строгович қылмыстық істерді тергеу кезінде дәлелдеуге жататын мән-жайлар шеңберінен «басты факт» деп аталатын фактыны жеке бөледі, яғни қылмыс оқиғасына, белгілі бір адамның (адамдардың) әрекетіне, оның (олардың) кінәлілігіне қатысты мән-жайлардың жиынтығы ретінде [38, 83].

Бұл «басты факт» тергеушінің, прокурордың, соттың алдында тұрған үш негізгі мәселеде көрсетілген:

1. Тиісті іс-әрекеттің жасалғаны дәлелденді ме.
2. Бұл іс-әрекеттің нақты адам (айыпталушы, сотталушы) жасағаны дәлелденді ме.
3. Бұл адам осы іс-әрекетті жасауға кінәлі ме.

Бұл сұрақтарға жауаптарды судьялар үкім шығару кезінде береді.

Салық төлеуден жалтару орын алған-болмағанын дәлелдеу аталған қылмысты сипаттайтын мән-жайларды анықтауды талап етеді. Оларға: қылмыс жасаудың уақыты, орны, тәсілі және басқа да мән-жайлары жатады.

Көптеген жағдайларда салық қылмыстары туралы салық органдарының хабарламаларында, құқық қорғау органдары лауазымды тұлғаларының баянаттарында, салық төлеуден жалтаруға байланысты заңсыз әрекеттердің куәгері болған азаматтардың арыздарында және те басқа хабарламаларда көрсетілген. Алайда мұндай хабарламадағы қылмыс оқиғасын көрсету оның

шын мәнінде орын алған-болмағанын дәлелдеу, оның барлық мән-жайларын анықтау қажеттігін жоққа шығармайды.

Салық төлеуден жалтару тәсілі осы қылмыс құрамының элементі болып табылады, өйткені ҚР ҚК-нің 244-бабына сәйкес жалтару кірістер туралы декларацияны табыс етпеу немесе декларацияға кірістер немесе шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу жолымен жүзеге асырылады, ал ҚР ҚК-нің 245-бабына сәйкес – декларацияны табыс етпеу немесе декларацияға кірістер немесе шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу жолымен немесе өзге тәсілмен.

КТС және ҚҚС төлеуден жалтару тәсілін дәлелдеу кезінде мынадай мән-жайларды анықтау қажет:

1) табыстар туралы декларация не себептен тапсырылмады;
2) табысты төмендету немесе шығыстар туралы деректерді бұрмалау жасалды ма;

3) қандай бухгалтерлік құжаттарда және салық декларациясында кірістер немесе шығыстар туралы деректер бұрмаланған:

- бұл деректер салық декларациясында ғана бұрмаланған ба және бухгалтерлік есепте дұрыс көрсетілген бе;
- олар бір мезгілде салық декларациясында және бухгалтерлік есепте бұрмаланған ба, бастапқы құжаттарда дұрыс көрсетілген бе;
- олар бір мезгілде салық декларациясында, бухгалтерлік есепте бұрмаланып, бірақ бастапқы құжаттарда дұрыс көрсетілген бе;
- бастапқы құжаттардан кірістер мен шығыстар туралы деректерді бұрмалау басталып, содан кейін бұл бұрмаланған деректер салық декларациясына және бухгалтерлік есепке енгізілді ме;
- алғашқы құжаттарды жасамау арқылы кірістер туралы деректер жасырылған жоқ па;
- кірістерді өзге тәсілдермен жасыру жасалған жоқ па.

Салық қылмыстарын жасау тәсілін анықтаудың мұндай схемасы әбден мүмкін, бірақ бұл жерде біз кірістер мен шығыстар туралы деректердің бұрмалануы қандай құжаттарда көрініс тапқаны туралы сұраққа ғана жауап береміз. Тәсіл туралы мәліметтер тек осы мән-жаймен шектелмейді.

Қылмыс субъектілері арасындағы байланыс және қатынастар жүйесі ретінде тәсілді түсінуге сүйене отырып, салық төлеуден жалтару тәсілін анықтау үшін келесі сұрақтарға жауап беру қажет:

- қанша қылмыскер болды және олардың арасында рөлдер қалай бөлінді;
- олардың әрқайсысы қандай әрекеттерді (әрекетсіздікті) орындады және қандай ретпен;
- субъектілердің іс-әрекеттері өзара қалай шарттастырылған;
- салық салу объектілерінің қайсысы жасырылды;
- қол сұғушылық затына не әсер етті.

Сонымен бірге, егер де салық қылмысы туралы хабарлама салықтық тексеріс актілерінде жазылса, сол актіде әр салықтың жалтаруы туралы қай тәсілмен жасалғаны жазылады да, салық заңнамасының бұзылған нормасы көрсетіледі.

Салық қылмысын жасау уақыты – жыл, ай, күн сияқты күнтізбелік қасиеттермен шектелмейді. Ол оқиғаның басқа элементтерімен өзара байланыстарының барлық жиынтығында қарастырылады. Бұл жағдайда ол белгілі бір мерзімділікпен байланысты. Әрине, қылмыстың аяқталу сәті – салықты нақты төлемеу уақыты. Бірақ та, салық қылмысының аяқталу уақыты мен жасалу уақыты – бұл бірдей емес. Салық қылмысын жасау уақытын анықтау үшін келесі сұрақтарға жауап беру қажет:

- салық органына декларацияны тапсыруға және салық төлеуге қандай мерзім белгіленген;
- салық органына салық декларациясы қашан тапсырылған;
- кірістер мен шығыстар туралы деректердің бұрмалануына әрекеттер қашан орындалды;
- қаржы-шаруашылық операциялар қашан жасалды және осы туралы мәліметтер бухгалтерлік есеп құжаттарында көрініс тапты (табылмады) ма;
- қай салық кезеңінде (кезеңдерінде) салық салу объектілері жасырылды және салықтар төленбеді.

Бұл ретте де, салық қылмысы туралы хабарлама салықтық тексеріс актілерінде жазылса, сол актіде әр салықтың жалтаруы туралы салық кезеңі жазылады да, сол кезеңгі декларацияға сілтеме жасалады.

Салық қылмысын жасау орны кеңістікпен айқындалады, яғни ел атауы, облыс, аудан, мекен-жай атауымен. Ол оқиғаның басқа элементтерімен өзара байланыстарының барлық жиынтығында қарастырылады. Бір жағдайда қылмыс жасау орнын анықтамай, оны ашу мүмкін емес, яғни қай офиста бұрмаланған деректер енгізілді, қай жерде жасырылған табыс көзі болған, қай жерден көрінеу бұрмаланған салық декларациясы ғаламтор желісі арқылы салық органына тапсырылды. Басқа жағдайларда тек қай аудан бойынша салық органына көрінеу бұрмаланған салық декларациясы тапсырылды. Әрине қылмыстың аяқталу орыны – салықты нақты төлемеген кезде қай салық органында тіркелген ауданы. Бірақ та, салық қылмысының аяқталу орыны мен жасалу орыны – барлық жағдайда бірдей емес. Салық қылмысын жасау орынын анықтау үшін келесі сұрақтарға жауап беру қажет:

- салық органына декларация қай жерден тапсырылды және салық төлем түсуі қай салық органымен байланысты;
- қай аудандық салық органына салық декларациясы тапсырылған;
- кірістер мен шығыстар туралы деректердің бұрмалануына әрекеттер қай жерде орындалды;

- қаржы-шаруашылық операциялар қайда жасалды және осы туралы мәліметтер бухгалтерлік есеп құжаттарында қай жерде көрініс тапты (табылмады);
- салық салу объектілері қайда жасырылды және салықтар төленбеді.

Орын туралы мәліметтер тек осы мән-жаймен шектелмейді. Бұл ретте де, салық қылмысы туралы хабарлама салықтық тексеріс актілерінде жазылса, өкінішке орай қай аудандық салық органына, яғни қай жерге салықтың жалтаруы туралы декларация тапсырылғаны көрсетілмейді, бірақ та сол кезеңгі салықтан жалтару дерегі бар декларацияны зерделегенде, бұл декларация қай аудандық салық органына тапсырылғаны анықталады.

Сонымен қатар, «қылмыс оқиғасы» анықталған кезде орнынан, уақытынан, тәсілден бөлек «басқа да мән-жайлар» анықталуы тиіс екендігі заңда нақты белгіленген. Мүмкін, бұл оқиғаның мазмұнына қатысты қалай жасалғаны – қылмыстық және қылмыстық процесс заңдарын қолданатын ұғымдарды талдау жолымен нақтыланады.

Осыған байланысты қылмыс оқиғасын сипаттайтын элементтердің сипаттамасы қылмыстың жүзеге асырылу сатысына байланысты нақты жағдайда өзгеруі мүмкін. Мәселен, аяқталмаған қылмыс үшін сот жаза тағайындаған кезде, кінәлінің нақты жасаған іс-әрекеттерінің сипаты мен қоғамдық қауіптілік дәрежесі, қылмыстық ниеттің жүзеге асырылу дәрежесі мен қылмыс соңына дейін жеткізілмеген себептері ескеріледі. Осы мән-жайлардың барлығы іс бойынша анықталуы тиіс. Сонымен қатар, «басқа да мән-жайлар» ұғымымен қамтылған маңызды элементтердің шеңберіне қатысу орын алған кезде сыбайлас қатысудың сыртқы сипаттамасы де кіреді. Өйткені сыбайлас қатысу тиісті тұлғалардың белгілі бір әрекеттерінен (әрекетсіздігінен) көрінеді және осы тұлғалардың кінәсін білдіретін осы іс-әрекеттер – оқиғаның бір бөлігі, ал қатысушылардың саны – оның елеулі сипаттамасы. Сондықтан әрекет жасауға қанша адам қатысқанын, олардың әрқайсысының нақты не істегенін анықтау – қылмыс оқиғасын сипаттау үшін қажет.

Қылмыс жасаған адам (қылмыс субъектісі) және оның кінәлілігі (қылмыстың субъективті жағы) анықталуы тиіс. Кез келген нысандағы және кез келген меншік түріндегі ұйымдардан салық төлеуден жалтарғаны үшін салық декларациясын тапсыруға және салық төлеу туралы құжаттарды ресімдеуге міндетті басшылар қылмыстық жауаптылыққа тартылады, егер тиісті құжаттамаға кірістер мен шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған мәліметтерді енгізсе, салық базасын заңсыз азайтса. Әдетте, қылмыстық жауапкершілікке ұйымның басшысы, бас бухгалтер, бухгалтерияның қызметкерлері, кассирлер, бухгалтерлік құжаттарды толтыратын және қол қоятын материалдық жауапты адамдар да тартылады. Ұйымдардан салық төлеуден жалтарғаны үшін басшы мен бас бухгалтердің міндеттерін іс жүзінде орындаған адамдар да жауапқа тартылуы мүмкін. Мұндай адамдар ұйымымен еңбек қатынастарын орнатпай формальды емес жағдайда тұруы да мүмкін. Әдетте мұндай жағдайларда ұйымның ресми басшылары – «жалған тұлғалар». Салық қылмысын жасауға

тек тікелей орындаушылар ғана емес, сондай-ақ қылмыс жасауды ұйымдастырған немесе осы қылмысқа басшылық жасаған не оны жасауға салық төлеуші-ұйымның басшысын, бас (аға) бухгалтерін көндірген немесе қылмыс жасауға кеңестермен, нұсқаулармен жәрдемдескен адамдар да қатыса алады. Мұндай адамдар ұйымдастырушы, айдап салушы немесе көмектесуші ретінде жауаптылыққа тартылады. Осылайша, салық қылмысын жасау фактісін дәлелдеу кезінде қылмыс субъектісіне байланысты мынадай мән-жайларды анықтау қажет:

- күдікті (айыпталушы, сотталушы) немесе күдіктілер қандай лауазымды атқарды;
- оның (олардың) міндеттері қандай болды;
- оған (оларға) тиісті құжаттарды ресімдеу және ұсыну жөніндегі міндет қандай нормативтік актілермен жүктелген;
- күдіктілердің қайсысы қылмыстың объективті жағын құрайтын нақты әрекеттерді (бастапқы есеп құжаттарына және бухгалтерлік есеп пен салық декларациясына бұрмаланған деректер енгізді, бюджетке салықты аудармады және т.б.) орындады;
- егер айыпталушылар ұйыммен еңбек қатынастарын ресімдемесе, онда олар іс жүзінде қандай функцияларды орындады;
- олардың ұйым қызметкерлерімен қарым-қатынастары қандай болды.

Салық қылмыстарын жасағаны үшін қылмыстық жауаптылыққа тартуға іс-әрекеттің субъективті жағын сипаттайтын, атап айтқанда, салық төлеуден жалтару мақсатында іс-әрекеттің қасақана жасалғанын растайтын фактілер анықталуы тиіс. Субъективті жағының осы белгілерінен басқа қылмыстың себептері анықталуы тиіс. Салық қылмыстарының себептері, мақсатқа қарағанда, әртүрлі болуы мүмкін: пайдакүнемдік уәж, ұжым мен кәсіпорынның мүдделері, карьеризм және т.б. Бұл жағдайда себептің қылмысты саралау үшін маңызы жоқ, бірақ жаза тағайындауға әсер етуі мүмкін.

Салық қылмыстарын тергеу кезінде дәлелдеу пәніне күдіктінің, айыпталушының жауаптылық дәрежесі мен сипатына әсер ететін мән-жайлар, сондай-ақ күдіктінің (айыпталушының) жеке басын сипаттайтын өзге де мән-жайлар кіреді. Атап өткен жөн, жауаптылық дәрежесі мен сипатына әсер ететін мән-жайлар ҚР ҚК 53 және 54-баптарында жауаптылықты жеңілдететін немесе ауырлататын мән-жайлар ретінде көзделген. Салық төлеуден жалтарған кезде жауапкершілікті жеңілдететін ерекше мән-жайлар кінәлі адамның жас балаларының болуы, күш немесе психикалық мәжбүрлеу салдарынан не қызметтік немесе өзге де тәуелділіктен қылмыс жасау, кінәсін мойындап келу, қылмысты ашуға, басқа да бірге қатысушыларды әшкерелеуге белсенді ықпал ету болуы мүмкін. ҚР ҚК-нің 53-бабында жеңілдететін мән-жайлардың толық тізбесінен бөлек, басқа мән-жайлар ескерілуі мүмкін. Яғни тергеуші мен сот аталған бапта көзделмеген басқа да мән-жайларды жеңілдететін мән-жайлар ретінде анықтай алады. Салық қылмыстарын тергеу және сотта қарау кезінде

жауаптылықты ауырлататын мән-жайлар: қылмыстың қайталануы, қылмыстағы аса белсенді рөлі, топтың алдын ала сөз байласуымен немесе ұйымдасқан топтың құрамында қылмыс жасау. Аталған тізбе ҚР ҚК-нің 54-бабына сәйкес түпкілікті болып табылады.

Жасалған іс-әрекет пен туындаған қылмыстық салдарлар арасындағы себепті байланыстың болуы, зиянның сипаты мен мөлшері, сондай-ақ осыған байланысты басқа да фактілер дәлелденуге жатады. Басқа экономикалық қылмыстарға қарағанда салық қылмыстарының диспозицияларындағы залал мен зиян туралы тікелей жазылмаған. Тек бюджетке түспеген салықтардың мөлшері ретінде ғана көрсетілген. Алайда, біздің көзқарасымыз бойынша теориялық тұрғыдан түспеген салық сомасы зиян болып саналады. Салық қылмыстарынан болатын зиян мемлекеттің тиісті салық сомаларын толық алмауынан тұрады. Бұл жағдайда қылмыстың саралануы, сондай-ақ кінәсінің дәрежесі мен жазаның ауырлығы зиян мөлшеріне байланысты болады.

Салық қылмыстарының ең төменгі зиян мөлшері заң шығарушымен анықталған, жеке тұлғалар үшін 20 000 АЕК, заңды тұлғалар үшін 50 000 АЕК. Осылайша, салық төлеуден жалтаруды тергеу кезінде төленбеген салық мөлшері ең аз мөлшерден асатын соманы құрағанын куәландыратын фактілерді анықтау қажет. Әйтпесе, іс-әрекетте қылмыс құрамының бір емес, барлық белгілері де болмайды. Ол үшін келесі сұрақтарға жауап беру қажет:

- салық салу объектілері қандай мөлшерде жасырылды;
- әрбір салық салу объектісіне қандай салық мөлшерлемесі қолданылады;
- қай сомада салық төленбеген;
- салық төлем мерзімі кезінде қандай айлық есептік көрсеткіш белгіленген;
- төленбеген салық сомасынан айлық есептік көрсеткіш қандай қатынаста болады.

Салық қылмыстары бойынша әрекеттің қылмыстық құқыққа қайшылығын жоққа шығаратын мән-жайлар ретінде аса қажеттілік; жедел-ізвестіру, қарсы барлау іс-шараларын немесе жасырын тергеу іс-қимылдарын жүзеге асыру; күштеп немесе психикалық мәжбүрлеу; бұйрықты немесе өкімді орындау қарастырылады. Аталған мән-жайлардың ұғымы және оларды қолдану қылмыстық заңнамада нақты белгіленген.

Салық қылмыстарын тергеу кезінде немесе сот талқылауы кезінде қылмыстық жауаптылық пен жазадан босатуға әкеп соғатын мән-жайлар ескерілуі қажет. Салық қылмыстары бойынша ең басты мән-жайлар ретінде ҚР ҚК 244 және 245-баптарының ескертулеріндегі салықтар бойынша берешекті және өсімпұлды өз еркімен төлеген жағдайды қарастыру қажет. Бұл жағдайда адамды қылмыстық жауаптылықтан босату тергеушінің, прокурордың немесе соттың құқығы емес, бұл тікелей міндеті болып табылады. Бұл жағдайда ҚР ҚК 65-бабымен көзделген шынайы өкінуіне байланысты және ҚР ҚК 68-бабымен көзделген татуласуға байланысты мән-жайларды қолданудың қажеттілігі жоқ.

Өйткені, аталған жағдайларда келтірілген зиянның өтелуі міндетті түрде ескерілуі қажет.

Сонымен қатар, келтірілген залал өтелмеген жағдайда процестік келісімнің талаптары орындалған кезде (67-бап), ескіру мерзімінің өтуіне байланысты (71-бап) және рақымшылық немесе кешірім жасау актісі негізінде (78-бап) адам қылмыстық жауаптылықтан босатылатын мән-жайларды ескеру қажет.

ҚР ҚК 244 және 245-баптарында көзделген қылмыстар туралы қылмыстық істерді тергеу және қарау кезінде қылмыс жасауға ықпал еткен себептер мен жағдайларды анықтау қажет. Әдетте, салықтарды төлемеудің негізгі себебі салық төлеушілердің құқықтық мәдениет деңгейінің төмендігінен, материалдық қажеттіліктерден асып түсуі, бір жағынан қоғам мен мемлекеттің мүдделері мен екінші жағынан меншік иесінің мүдделері арасында қайшылықтардың болуынан туындаған мемлекеттің салық саясатына теріс қатынасы болып табылады. Тұрақсыз экономикалық жағдайында, өзара төлем жасамау туындаған кезде жекелеген кәсіпорындардың өсіп келе жатқан салықтарды төлеу мүмкіндігі төмендейді. Салықтық қылмыстар санының өсуіне ықпал ететін дербес себеп салық заңнамасының жетілдірілмеуі болып табылады [25, 23].

Сонымен қатар, адам қоршаған ортада қылмыс жасауға қолайлы жағдай тапса, бұл ол үшін өзінің теріс ниеттерін жүзеге асыруға нақты мүмкіндік туғызады, мұндай мән-жайлар теріс ниеттерді қылмыстық ниетке айналдыру процесінде өзіндік "катализатор" болып табылады, кейін қылмысты жасауды жүзеге асырады. Мысалы, салық органдары тарапынан ұқыпсыз бақылау, бір жағынан, тұрақсыз салық төлеушілерде салық төлеуден жалтаруға «жеңіл» және «жауапсыздық» туралы түсінік қалыптастырады, яғни қылмыс ниетін қалыптастыруды тездетеді. Екінші жағынан – қылмыстың нақты тәсілін таңдауға және іске асыруға ықпал етеді. Тергеушінің және соттың міндеті қылмыскерге қылмыс жасауға мүмкіндік берген жағдайларды ашу ғана емес, сондай-ақ осындай жағдайлардың (бақылау-тексеру және жедел-іздіксіз жұмыстарының, т.б. кемшіліктері) болу себептерін анықтаудан да тұрады.

Істі тергеу кезінде және сот талқылауы кезінде осы қылмысқа байланысты емес, бірақ басқа қылмыстарды жасаудың себептері немесе шарттары болуы мүмкін жағдайлар кездесіп тұрады. Осы іс бойынша дәлелдеу пәніне олар кірмейді. Бұл үшін жеткілікті негіздер болған кезде жаңа сотқа дейінгі тергеп-тексеру басталып, табылған мән-жайларды зерттеу осы іс бойынша жүргізіледі.

Мұндай негіздер жоқ болса және осы мән-жайларды тиісті лауазымды адамдар, мекемелердің, кәсіпорындардың немесе ұйымдардың басшылары тексере алатын және тексерілуі тиіс жағдайларда қажетті материалдарды (ұсынуларды) оларға тексеріс жүргізу үшін жіберіледі.

Қылмыс жасауға ықпал еткен мән-жайларға (себептер мен шарттарға) қатысты, «жер бетінде жатқан» бір-екі мән-жай емес, олардың барлық

жиынтығы анықталуға тиіс. Бұл себептер мен шарттар жалпы нысанда емес, осы тұлғаға қатысты олардың нақты көрінісінде белгіленеді.

Қылмыс жасауға ықпал еткен мән-жайлардың едәуір бөлігі қылмыс оқиғасын, оның себептерін, жауапкершілік дәрежесі мен сипатына әсер ететін мән-жайларды зерттеу кезінде анықталады [39].

Осылайша, қылмыстық сот ісін жүргізуде дәлелдеу пәні – бұл қылмыстық және қылмыстық процестік заңдарында көзделген және іс бойынша тұтастай немесе жекелеген құқықтық мәселелер бойынша шешімдер қабылдау үшін дәлелдеуге жататын заңдық маңызы бар іс жүзіндегі мән-жайлар. Дәлелдеуге жататын нақты мән-жайлар қылмыстық іс бойынша шешімдер қабылдау үшін нақты негіз болып табылады. Шешімдердің заңдылығы мен негізділігі заңда көрсетілген шешімнің заң негіздері мен іс бойынша белгіленген нақты мән-жайлар арасында сәйкестікті талап етеді.

ҚПК-нің 113-бабында көрсетілген дәлелдеу пәні сотқа дейінгі тергеп-тексеру және сот талқылауы үшін бірыңғай болып табылады. Яғни бұл бір сатыда анықталған мән-жайлар басқа сатыларда дәлелдеу пәнін құрайтынын білдіреді. Бұл ретте процестің келесі сатыларында белгіленген нақты мән-жайлар алдыңғы сатыда белгіленген мән-жайлар сияқты немесе өзге де болуы мүмкін. Бұл өз кезегінде айыптауды өзгертуге, істі тоқтатуға немесе ақтау үкімін шығаруға әкеп соғады.

2.2. Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істер бойынша жиналатын дәлелдемелер

ҚР ҚПК 111-бабына сәйкес заңды түрде алынған, олардың негізінде анықтау органы, анықтаушы, тергеуші, прокурор, сот заңмен айқындалған тәртіппен қоғамға қауіпті іс-әрекеттің бар екенін немесе жоқ екенін, күдіктінің, айыпталушының немесе сотталушының бұл әрекетті жасағанын немесе жасамағанын, оның кінәлілігін не кінәсіздігін, сондай-ақ істі дұрыс шешу үшін маңызы бар өзге де мән-жайларды анықтайтын нақты деректер қылмыстық іс бойынша дәлелдемелер болып табылады [37].

Нақты деректер өзімен өзі материалдық тасымалдаушысыз өмір сүре алмайды. Осыған орай ҚПК-нің 111-бабының 2-бөлігіне сәйкес бұл деректер: «күдіктінің, айыпталушының, жәбірленушінің, куәнің, қорғалуға құқығы бар куәнің, сарапшының, маманның айғақтарымен; сарапшының, маманның қорытындысымен; заттай дәлелдемелермен; процестік әрекеттердің хаттамаларымен және өзге де құжаттармен» белгіленеді.

Қызықты жағдай ҚР ҚПК 111-бабының 1-бөлігіне сәйкес дәлелдеме – бұл нақты деректер, ал осы баптың 2-бөлігіне сәйкес бұл деректер заттай дәлелдемелермен белгіленеді. Демек, дәлелдемелер дәлелдемелермен белгіленеді екен.

Сонымен қатар, дәлелдемелер әрқашанда өзінің алу (қайнар) көздеріне ие болу керек және ол тексеруді қамтиды (ҚПК 124-бабы), өйткені нақты деректер

белгісіз көзден болса, онда олар дәлелдеме ретінде саналмайды (ҚПК 112-бабы 1-бөлігі 6-тармағы) [37].

Дәлелдемелердің мазмұны – тиісті көздерден алынған нақты деректер, ал бұл жағдайда олардың материалдық негізі ақпаратқа импульс беретін дереккөздің өзі емес, жасанды түрде жасалған тиісті процестік тасымалдаушылары болады.

Нақты деректердің процестік тасымалдаушылары кеңістікте және уақытта дәлелдемелік ақпаратты тіркеу, сақтау және тасымалдау құралы бола алатын, ал бір мезгілде қылмыстық процесс субъектілері мен оның қатысушылары үшін іс бойынша ақпараттың кез келген сатыларында көзі бола алатын объектілер болып табылады. Осындай мақсаттар үшін жарамды материалдық объектілер – бұл бастапқы заттай дәлелдемелердің яғни қылмыстың әр түрлі іздері деп аталатын бастапқы негізді құрайтын қылмыс туралы ақпараттың бастапқы көздері; туынды дәлелдемелердің материалдық негізін құрайтын іздердің бедерлері немесе өзге де көшірмелері; тергеу және сот әрекеттерінің хаттамалары және өзге де құжаттар; кино-және бейнежазба және техникалық құжаттандырудың басқа да нақты нәтижелері; сарапшылардың қорытындылары.

Дәлелдеме нақты деректер мен олардың процестік тасымалдаушыларының бірлігін білдіреді.

Сонымен бірге, дәлелдемелердің ұғымы нақты деректердің немесе қылмыс іздерінің ұғымдарынан кеңірек болуы мүмкін. Өйткені, нақты деректер мен қылмыс іздерін қылмыстық іс бойынша дәлелдеу ретінде қолдану үшін қылмыстық қудалау органдары тарапынан бірқатар жұмыс атқарылуы тиіс.

Қылмыс іздерін және өзге де нақты деректерді дәлелдеуде пайдалануға бейімдеуде оларды алуға, бекітуге және сақтауға бағытталған қызметті, сондай-ақ алынған нақты деректердің анықтығын және олардың алу заңдылығын анықтау тұрғысынан тексерілуін қамтамасыз етуге арналған осы қызметтің процестік-куәландыру нысанын атап өтуге болады.

Мұндай қызмет процесінде нақты деректер дәлелдемелер мәртебесіне ие болады. Ал бұл бірқатар шарттар болғанда ғана мүмкін.

Біріншіден, олар дәлелдеу мәніне қатысы болуы тиіс, атап айтқанда: анықтауға жататын фактілер бойынша ақпараттық белгісіздікті алып тастауға қабілетті болуы, яғни іске қатыстылығы болуы тиіс.

Екіншіден, іске жатқызылатын деректер заңда көзделген тәртіппен тиісті көздерден алынуы және бекітілуі, яғни іске жол берілетіндігі болуы тиіс.

Заң дәлелдемелер ретінде нақты деректерге, сондай-ақ олардың алу көздеріне қойылатын бірқатар шарттарды пайдалануды шектейді. Мысалы: өзінің психикалық немесе дене кемістіктеріне байланысты іс үшін маңызы бар мән-жайларды дұрыс қабылдауға және олар туралы айғақ беруге қабілетсіз адам куә ретінде жауап алынуға жатпайды (ҚПК 78-бабы 2-бөлігі 5-тармағы); егер жәбірленуші не куә өзінің хабардар болу көзін көрсете алмаса, ол хабарлаған мәліметтер дәлелдеме бола алмайды (ҚПК 115-бабы 4, 5-бөлігі).

Дәлелдемелердің жол берілетіндігін оларды алудың процестік тәртібімен байланыстыра отырып, заң азаматтарды олардың заңды құқықтары мен мүдделеріне негізсіз шектеуден қорғау мақсатын ғана емес, сонымен қатар бұл тәртіптің сенімді дәлелдік ақпарат алу кепілдігін қамтитынын негізге алады.

Дәлелдемелерге жол беру олардың қылмыстық процесте заңды фактілер-аргументтер ретінде пайдалануға құқықтық жарамдылығын білдіреді.

Дәлелдемелерге жол беру мынаны білдіреді:

біріншіден, дәлелдемелер ретінде нақты деректерді оған уәкілетті субъект (қылмыстық іс жүргізіп жатқан адам) алуға тиіс,

екіншіден, нақты деректер белгілі, тексерілетін және заңмен тыйым салынбаған көздерден алынуы тиіс,

үшіншіден, нақты деректер азаматтардың құқықтары мен заңды мүдделерін қорғауға кепілдік беретін процестік нысанын сақтай отырып, заңда белгіленген тәртіппен алынуға тиіс,

төртіншіден, нақты деректер және оларды алу процесінің өзі тиісті түрде бекітілуі және куәландырылуы тиіс,

бесіншіден, жиналған дәлелдемелер мен қылмыстық істің басқа да материалдары нақты деректерді алудың дұрыстығы мен заңдылығын талдауды және тексеруді жүзеге асыруға мүмкіндік береді.

ҚР Конституциясының 77-бабы 3-бөлігі 8-тармағымен белгіленген кінәсіздік презумпциясына сәйкес адамның кінәлі екендігі жөніндегі кез келген күдік, демек, дәлелдеуде нақты деректерді пайдалануға жол беруге қатысты күмән айыпталушының пайдасына қарастырылады [1].

Ақырында, дәлелдемелер ретінде нақты деректер анық болуы тиіс.

Заң дәлелдеуде көзі белгісіз немесе күмәнді ақпаратты пайдалануға тыйым сала отырып, сондай-ақ дәлелдемелік деректерді алудың қатаң тәртібін белгілей отырып, сол арқылы дәлелдеуде кез келген нәрсені емес, тек анық мәліметтерді, «нақты деректерді» қолдануға қамқорлық жасайды.

«Нақты деректер» әріптік мағынада – бұл шындыққа, фактілерге сәйкес келетін деректер. Әрине, дәлелдеуде күмәнді, жалған деректерді пайдалану – кәте тұжырымдармен байланысты.

Дәлелді ақпарат анық белгілері болуы тиіс деген қорытынды жасау керек. Тек осындай жағдайда ғана ол іс бойынша қорытындылардың негізіне алынуы, дәлелдеу құралы ретінде пайдаланылуы мүмкін.

Іске қатыстылық, жол беру және анықтылық талаптарына жауап беретін нақты деректер ғана дәлелдемелер болып табылады.

Табылған іздердің және өзге де нақты деректердің қатыстылығы, жол берілуі мен анықтылығы тергеу процесінде айқындалады. Тергеу әрекеттерін өткізу барысында алынған нақты деректер зерделенеді, іс үшін маңыздылығы, олардың мазмұны мен нысаны бағаланады. Оларды бекіту мен сақтау шаралары қабылданады. Бұл ретте жасалатын процестік құжаттарының өзінде дәлелдемелерді іздеу, анықтау, алу, бекіту және зерттеу жөніндегі барлық қызмет тіркеледі және куәландырылады. Осы мән-жайлар бойынша ақпарат

негізгі дәлелдемелердің жол берілуі мен анықтығын растайтын қосалқы дәлелдемелердің тұтас кешенін білдіреді. Қажет болған жағдайда алынатын дәлелдемелік ақпарат қосымша тексеруге жатады.

Дәлелдемелердің жол берілуі мен анықтығын анықтау шектері жинақтауға жататын қосалқы дәлелдемелердің көлемін анықтайды.

Қылмыс оқиғасының қандай да бір мән-жайын тікелей растайтын кез келген негізгі дәлелдеме сол фактіні белгілейтін немесе керісінше белгілемейтін, сол және басқалары бір фактпен себеп-салдарлық байланыста болғандықтан, басқа негізгі дәлелдемелердің анықтығын да растайды. Салдар белгілі мағынада себептерді растайды, ал себеп мүмкін болатын салдарларды көрсетеді, сол арқылы олардың түпнұсқалығын куәландырады. Негізгі дәлелдемелердің біреуінің дұрыстығын растайтын арнайы жиналған қосалқы дәлелдемелер сол фактіні белгілейтін жанама дәлелдемелер болып табылады. Себеп салдарды растағандай, негізгі дәлелдемелер өз кезегінде, әрбір қосалқы дәлелдемелердің анықтығын растайды.

Іс бойынша барлық дәлелдемелердің осындай көпжақты өзара байланысы негізгі және қосалқы дәлелдемелердің қатыстылығын, жол берілуін және анықтылығын анықтауға мүмкіндік береді. Нақты деректердің қатыстылығын, жол берілуін және анықтылығын анықтау оларды дәлелдеуде пайдаланудың қажетті шарты болып табылады.

Баяндалғанның негізінде келесі анықтама беруге болады: «Заңда белгіленген тәртіппен алынған кез келген нақты деректер қылмыстық іс бойынша дәлелдемелер болып табылады, олар объективті ақиқатты анықтау құралдары бола алады» [40].

Теориялық және практикалық тұрғыда дәлелдемелер келесідей жіктеледі:

- бастапқы және туынды (пайда болу көзіне қатысты);
- айыптау және ақтау (айыптауға қатысты);
- тікелей және жанама (дәлелдеу затына қатысты).

Аталған жіктеулерді қарастырайық.

Қылмыс оқиғасын немесе оның нәтижелерін тікелей көрсету салдарынан болған нақты деректерді құрайтын дәлелдемелер бастапқы болып табылады. Мысалы, қылмыс жасау фактісін өзі байқаған куәнің айғақтары немесе оқиға болған жерден табылған қылмыс қаруы **бастапқы** дәлелдемелер болады.

Туынды дәлелдемелер – бұл қылмыстық әрекетті тікелей көрсету нәтижесі болып табылмайтын, тек өзінің мазмұнымен ол туралы бастапқы ақпарат көздерінің қасиеттерін бейнелейтін дәлелдемелер. Мысалы, қылмыс жасау фактісін өзі байқамаған, бұл туралы басқа адамдардан естіген куәнің айғақтары немесе түпнұсқа құжаттарының көшірмелері әлде оқиға болған жерде алынған іздер мен бедерлер – бұл **туынды** дәлелдемелер.

Айыптауды негіздейтін, растайтын, яғни қылмыстың барын және күдіктінің оны жасағанын анықтайтын дәлелдемелер **айыптау** болып табылады.

Айыптауды жоққа шығаратын немесе күдіктінің жауапкершілігін жеңілдететін дәлелдемелер **ақтау** болып табылады.

Белгілі бір адамның қылмыстық заңда көзделген әрекетті (әрекетсіздікті) жасау фактісін тікелей айғақтайтын дәлелдер **тікелей** дәлелдемелер болып табылады.

Аралық фактілерді белгілейтін дәлелдемелер жанама деп аталады. Олар осылайша дәлелдемелер нысанасына кіретін мән-жайларды тікелей емес, тек басқа да нақты деректермен (дәлелдемелермен) жиынтықта анықтайды.

Жанама дәлелдің мәні осы мысалда түсінікті болады.

Дара кәсіпкер «Адамов» іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиесп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып салықты төлеуден жалтарған. Яғни дара кәсіпкер «Адамов» құрылыс объектілерін салу кезінде ірі мөлшерде пайда тапқан. Құрылыс заттарын базарда кәсіпкер ретінде тіркелмеген адамдардан сатып алған. Бұл жағдайда ол өзі осы адамдар үшін салық агенті ретінде салық төлеуі тиіс еді. Олар үшін салық төлемеу және шығын сомасын ұлғайту мақсатында кейін ол жалған кәсіпкерлерден жалған шот-фактура сатып алып, салық төлеу кезінде осы шот-фактураларды қолданған.

Бұл туралы нақты тікелей куәландыратын дәлелдемелер (дыбыс-бейнежазба, куәлардың айғақтары) болмаған. Сол үшін келесі дәлелдемелер жиналған:

1) Жалған кәсіпкер мен дара кәсіпкер «Адамов» арасындағы шот-фактуралар алынған.

2) Сот-техникалық сараптамаға сәйкес шот-фактуралардың жасалған күні сол жерде көрсетілген күнтізбелік күнге сәйкес еместігі анықталған. Яғни құрылыс заттарын сатып алғанда бұл құжаттар болмаған, тек кейін уақыт өте келе жасалған.

3) Сот-компьютерлік сараптамаға сәйкес аталған шот-фактуралар «1С-Бухгалтерия» жүйесінде өз уақытында құрастырылмаған.

4) Жалған кәсіпкер мен дара кәсіпкер «Адамов» шот-фактураларды кезекті салық декларациясында көрсетпей, кейін қосымша декларацияларда көрсеткен.

Аталған дәлелдемелердің әрқайсысы дара кәсіпкер «Адамовтың» салықтан жалтарған дерегін жеке дәлелдей алмайды, бірақ олардың жиынтығы оның осы қылмысқа қатыстылығы туралы нұсқасын растайды. Өйткені, салық заңнамасының нормаларына сәйкес шот-фактура он бес күннің ішінде жазылады және кезекті салық декларациясында көрсетіледі.

Жанама дәлелдемелер өз жиынтығында тұйық тізбекті құрауы, бір-біріне қайшы келмеуі тиіс.

Тікелей және жанама дәлелдемелер бастапқы және туынды, айыптау және ақтау болуы мүмкін.

Дәлелдемелерді белгілі бір топтарға жіктеу дәлелдемелердің белгілі бір тобына тән нақты ерекшеліктерді бөліп көрсетуге мүмкіндік береді, бұл оларды тергеу және сот талқылауы кезінде дұрыс пайдалануға мүмкіндік береді.

Дәлелдемелерді жіктеу практикалық қызметкерлерге дәлелдемелік маңызы бар объектілер шеңберін анық көрсетуге, нақты деректерді тергеуде пайдаланылатын сипатты ерекшеліктерді дәлірек айқындауға, олардың іс бойынша дәлелдемелер жүйесіндегі орнын анықтауға, сол арқылы - оларды іздестіруді неғұрлым мақсатты және жедел жүргізуге, оларды толық анықтауға, алуға, зерттеуге және тиісінше бекітуге қол жеткізуге мүмкіндік береді.

Дәлелдемелердің негізгі жіктемелерінің бірі Қылмыстық-процестік кодексте берілген:

- Күдіктінің, жәбірленушінің, куәнің айғақтары (115-бап);
- Сарапшының қорытындысы және айғақтары (116-бап);
- Маманның қорытындысы және айғақтары (117-бап);
- Заттай дәлелдемелер (118-бап);
- Процестік әрекеттердің хаттамалары (119-бап);
- Құжаттар (120-бап) [37].

Мұндай жіктеудің негізіне дәлелдемелердің процестік нысаны алынған.

Іс үшін маңызы бар қандай да бір мән-жай белгілі болуы мүмкін кез келген адам айғақтар беру үшін куә ретінде шақырылуы және одан жауап алынуы мүмкін, егер мұндай адамдардың жәбірленушінің, күдіктінің немесе айыпталушының процестік мәртебесі болмаса.

Сонымен бірге, кейбір адамдар (судья, алқаби, төреші, күдіктінің, айыпталушының, сотталушының, сотталған адамның қорғаушысы, сол сияқты олардың заңды өкілдері, жәбірленушінің, азаматтық талапкердің және азаматтық жауапкердің өкілі, сондай-ақ куәнің адвокаты, діни қызметші, медиатор, ұлттық алдын алу тетігінің қатысушысы) өздерінің міндеттерін орындауына байланысты өзіне белгілі болған мән-жайлар туралы куә ретінде жауап алынуға жатпайды. Аталған адамдардың хабарлары дәлелдеме болып табылмайды.

Егер де судья, прокурор, тергеуші, анықтаушы, ануықтауды жүргізетін тұлға қылмыс жасаудың куәсі болса, онда олар бұл іс бойынша өзінің қызметін атқара алмайтынын атап өткен жөн. Кей жағдайларда жедел қызметкерлері іс жүзінде қылмыстың (жалған шот-фактура сату немесе сатып алу) куәгері бола отырып, күдіктіні өздері ұстап, іс бойынша анықтау жүргізеді. Бұл заңды бұзушылық болып саналады. Мұндай анықтаудың нәтижелері дәлелдемелер болып саналмайды.

Өзінің жасының толмауына не психикалық немесе дене кемістіктеріне байланысты іс үшін маңызы бар мән-жайларды дұрыс қабылдауға және олар туралы айғақ беруге қабілетсіз адам да куә бола алмайды.

Куә заңмен белгіленген құқықтар мен міндеттерге ие, соның ішінде ана тілінде жауап беруге, өзінің айғақтарын өз қолымен жазуға, хаттамаға

толықтырулар мен өзгерістер енгізуге, есептерге қатысты көрсеткіштерді есінде ұстау қиын болған кезде жазбаларды қолдануға.

Куәдан жауап алған кезде тек нақты деректер ғана алынуы тиіс, ал оның мән-жайларға баға беруі мен тиісті көзқарасы ескерілмейді. Өйткені, нақты деректер ғана дәлелдеме ретінде қабылданады және оның алу көзі белгілі болу қажет.

Сондай-ақ, жауап беруден бас тартқаны немесе көрінеу жалған жауап бергені үшін куә қылмыстық жауаптылыққа тартылатыны туралы және Конституциямен белгіленген куә иммунитетіне ие екендігі ескертілуі тиіс.

Сонымен бірге, жаңа қылмыстық процестік заңда қорғалуға құқығы бар куә институты енгізілген. Оның әдеттегі куәдан ерекшелігі, күдіктінің кейбір құқықтарына ие. Мысалы, оған қатысты сараптама тағайындау туралы қаулымен танысуға, өзіне қарсы куә болғандармен беттесуге. Бір сөзбен айтқанда әдеттегі куә мен күдіктінің арасындағы адам деуге болады. Біздің ойымызша мұндай институтты болуына қажеттілік жоқ. Егер де күдік болса, оны күдікті деп тану қажет. Өйткені, адамды күдікті деп танып, кейін ақтау негізінде оған тергеу тоқтатылса, онда ол қылмыстық қудалаудан келген залалды өтеуге құқылы. Ал қорғалуға құқығы бар куә ақтау (реабилитация) құқығына ие емес.

Жәбірленуші қылмыстан тікелей зардап шеккен адам бола отырып, куә айғақтарының көмегімен әрқашан анықталуы мүмкін емес фактілерді хабарлай алады. Салық қылмыстарында жәбірленуші ретінде салық органы танылады, ал оның уәкілетті лауазымды тұлғасы жәбірленушінің өкілі ретінде әрекет етеді. Кей жағдайларда салықтан жалтарған соманы санаған лауазымды тұлғаны, яғни маманды жәбірленушінің өкілі ретінде таниды. Бұл әрекет дұрыс емес, өйткені өзінің міндетін атқарған маман жәбірленуші немесе куә ретінде жауап алынбайды. Ол маман ретінде жауап алыну тиіс. Және те қазіргі практикаға сәйкес маман ретінде облыс деңгейдегі салық органдарының лауазымды тұлғалары тартылады, ал жәбірленуші ретінде салықтөлеушінің заңды мекен-жайы бойынша қай аудандық салық органының есебінде тұр, сол салық органы жәбірленуші ретінде танылады.

Өзіне қатысты күдікті ретінде тану туралы қаулы шығарылған; ұстап алынған; өзіне қатысты күдіктінің іс-әрекетін саралау туралы қаулы шығарылған адам күдікті болып табылады. Күдіктінің айғағы дәлелдемелердің бір түрі болып табылады.

Күдікті ұстап алынған жағдайда ұстап алу туралы хаттама жасалған кезден бастап жиырма төрт сағаттан кешіктірілмей, оның өзі таңдаған немесе тағайындалған қорғаушымен алғашқы жауап алуға дейін оңаша және құпия кездесу құқығы қамтамасыз етіле отырып, одан жауап алынуға тиіс.

Күдікті қылмыстық қудалау органына келуден жалтарған жағдайда, одан күдіктің мәні бойынша ол күштеп әкелінгеннен кейін дереу, ал қалған жағдайларда – қорғаушымен оңаша кездесу құқығын сақтай отырып, сотқа дейінгі тергеп-тексеру аяқталардан кешіктірілмей жауап алынуға тиіс.

Күдіктіден оған қарсы қолда бар күдікке қатысты, сол сияқты іс бойынша маңызы бар, оған белгілі өзге де мән-жайлар және дәлелдемелер жөнінде жауап алынуға тиіс.

Егер күдікті бірінші жауап алу басталғанға дейін өзінің айғақтар беруден бас тарту құқығын пайдаланбаса, оған өзінің айғақтары қылмыстық процесте, оның ішінде кейіннен ол осы айғақтардан бас тартқан кезде де дәлелдемелер ретінде пайдаланылуы мүмкін екендігі туралы ескертілуге тиіс (ҚПК 64-бабы).

Сондай-ақ, конституциялық принципті ескере отырып, ешкім өзінің жеке мойындауы негізінде ғана сотталуға тиіс емес. Мұндай жағдайда жеке мойындау жол берілетін және анық дәлелдемелердің жеткілікті жиынтығымен расталуға тиіс.

Күдікті айғақтар беруден бас тартқаны және көрінеу жалған айғақтар бергені үшін жауаптылыққа тартылмайды.

Азаптауды, зорлық-зомбылықты, қорқытуды, алдауды, сол сияқты өзге де заңсыз әрекеттер мен қатыгез қарым-қатынасты қолдану арқылы алынған нақты деректер дәлелдемелер ретінде пайдалануға жол берілмейді деп танылуға тиіс.

Қылмыстық-процестік заңы кез келген жауап алу жауап алынатын адамның өзіне белгілі істің мән-жайлары туралы еркін әңгімеден басталуын, жетелеуші сұрақтар қоюға тыйым салуды талап етеді, процеске қатысушылардан сотқа дейінгі тергеп-тексеру деректерін тергеушінің рұқсатынсыз жария етпеуді талап етеді. Демек, тергеуші іс бойынша жиналған дәлелдемелердің мазмұны мен көлемін жасыру үшін шаралар қолдануға тек құқылы емес, сондай-ақ міндетті екен.

ҚПК 118-бабына сәйкес заттай дәлелдемелер деп мыналар танылады:

- 1) егер қылмыстық құқық бұзушылық жасаудың қаруы немесе өзге де құралы болды деп пайымдауға негіз болса, нәрселер;
- 2) қылмыстық құқық бұзушылықтың іздері сақталып қалған немесе сақталуы мүмкін нәрселер;
- 3) қоғамға қауіпті қолсұғушылық объектілері болған нәрселер;
- 4) қылмыстық құқық бұзушылық жасау нәтижесінде алынған ақша, құндылық пен өзге де мүлік;
- 5) қылмыстық құқық бұзушылықты табу, істің нақты мән-жайларын анықтап алу, кінәлі адамды анықтау не оның кінәлі екенін теріске шығару немесе жауаптылықты жеңілдету құралдары болуы мүмкін ақша, құндылық, өзге де мүлік, нәрселер, құжаттар [37].

Заңның мәні бойынша заттай дәлелдемелерге жасалған қылмыстың мән-жайын анықтау құралы бола алатын кез келген заттарды жатқызуға болады.

Салық қылмысын жасауда қаруы немесе өзге де құралы ретінде қандай нәрселер болуы мүмкін сұрақ туындауы мүмкін. Алайда біздің ойымызша салық қылмысы қандай-да бір материалдық қарумен немесе құралмен жасалмайды. Бұл жағдайда тек жасалған қылмыстың іздері немесе сол іздерді қамтитын нәрселер болуы мүмкін. Сонымен қатар, алдыңғы тарауда қылмыс жасау үшін арнайы тіркелген заңды тұлғаны материалды емес қару ретінде

қарастыруға болатынын қарастырғанбыз, бірақ бұл туралы норма әзірше заңда белгіленбеген.

Осылайша қылмыстың материалдық іздері ұғымына назар аударайық.

Қылмыстың материалдық іздері жасалған қылмыстың мән-жайларын көрсететін, тергелетін оқиғаға байланысты анықталған, материалдық объектілердің қасиеттерінің, жай-күйінің, белгілерінің, өзара орналасуының өзгеруінің нәтижелерін білдіреді.

Қылмыстық процесс дәлелдемесінде төрт элемент болуға тиіс: дәлелдеу пәні, дәлелдеу субъектісі, дәлелдеу құралы және дәлелдемелерді жинау, зерттеу, тексеру, бағалау және пайдалану, іс бойынша қорытындыларды негіздеу жөніндегі заңмен реттелген қызмет. Дәлелдеу құралы болып дәлелдемелер табылады. Дәлелдемелер болу үшін қылмыстың кез келген іздері (кез келген мәліметтер) белгілі бір талаптарға сәйкес болуы тиіс.

Қылмыс іздері қатыстылық, жол беру және анықтылық талаптарына сәйкес келген жағдайда ғана заттай дәлелдемелердің маңызына ие болуы мүмкін.

Табылған іздердің қатыстылығы, жол берілуі және анықтылығы тергеу процесінде анықталады. Тергеу әрекеттері барысында табылған іздер зерделенеді. Оларда қамтылған ақпараттың іс үшін маңыздылығы бағаланады. Олардың қасиеттері мен күйі белгіленеді. Оларды бекіту мен сақтау шаралары қабылданады. Процестік құжаттарда материалдық айғақтарды іздеу, анықтау, бекіту, алу және зерттеу бойынша барлық жұмыс тіркеледі және куәландырылады. Процестік құжаттарында бекітілген осы мән-жайлар бойынша ақпарат, алынған іздердің анықтығын және оларды алудың заңдылығын (жол берілуін) растайтын қосалқы дәлелдемелердің тұтас кешенін білдіреді. Қажет болған жағдайда алынған материалдық объектілер қосымша тексеруге жатады. Олар іс бойынша барлық дәлелдемелермен бірге бағаланады.

Көптеген ғылыми және практикалық қызметкерлер заттай дәлелдемелердің қатыстылығын, жол берілетіндігін және анықтылығын анықтау шегін әр түрлі түрде көрсетеді, сондықтан жинақтауға жататын қосалқы дәлелдемелердің көлемін әр түрлі түрде анықтайды. Салық қылмыстарына келетін болсақ, кейбір қызметкерлер тек көрінеу бұрмаланған салық декларацияларын ғана заттай дәлелдеме ретінде тану керек дейді, ал басқалары салық декларацияларымен бірге шынайы табыс пен шығынды куәландыратын бухгалтерлік бастапқы құжаттарды да тану керек дейді. Алайда бухгалтерлік құжаттарды заттай дәлелдеме ретінде танығанда, оны істің тізіміне кіргізгенде, іс ауқымды болып, оның үштен екі бөлігі тек құжаттарды ғана құрайды. Істің мән-жайын білу кезінде осы құжаттар сот пен прокурорды нақты дәлелдемелерден аландатады. Бірақ та бухгалтерлік құжаттарды иесіне қайтаруға болмайды, өйткені олар жоғалып кетсе, онда салық қылмысын маман мен сарапшы куәландыра алмайды. Сондықтан да салық декларациясын іске тігіп, ал бухгалтерлік құжаттаманы заттай дәлелдемелер камерасына өткізу қажет.

Сонымен қатар, тергеушілер алынатын заттардың заттай дәлелдемелердің мәні қашан және қандай жағдайда ие болатыны туралы мәселені шешу кезінде белгілі бір қиындықтарға тап болады. Кейбір тұлғалар алынатын заттар заттай дәлелдемелер мәртебесін оларды алған сәттен бастап, көбісі олардың іске қатыстылығы, жол берілуі мен анықтығы анықталған сәттен бастап, басқалары іске қосылған сәттен бастап, қалғандары дәлелдеуде пайдаланылған сәттен бастап алады. Біздің пікірімізше іске қатыстылығы, жол берілуі мен анықтығы анықталып, оларды заттай дәлелдемелер деп танып іске қосылған сәттен бастап. Осы жұмысты атқару барысында кейбір нәрселердің іске еш қатысы жоқ екендігі анықталады, олар істен бөлек алынып тасталады. Мысалы, тінту жүргізу барысында көптеген бухгалтерлік құжаттар мен компьютерлік техникалар алынады, бірақ та оларды зерделеу барысында кейбір құжаттар мен заттардың іске қатысы жоқ екендігі анықталады да, иелеріне қайтарылады.

Салық қылмыстары бойынша жеке топқа белгі түріндегі ақпаратты қамтитын іздер-құжаттар мен басқа да жазбаша, графикалық және өзге де материалдарды жатқызуға болады.

Кейбір құжаттар қылмыстық нәтижеге қол жеткізу не жасалған қылмысты жасыру мақсатында тікелей жасалады. Осы мақсатта әртүрлі жалған құжаттар жасалуы мүмкін. Бұл ретте құжаттар қылмыс іздерінің белгілеріне ие.

Қылмыстың іздері ретінде жазбаша сипаттағы әртүрлі материалдар да (хаттар, жазбалар, есептер және т. б.) қатыса алады, бірақ та олар жалтарған салықтың сомасын есептеу кезінде назарға алынбайды. Алайда қосымша дәлел ретінде пайдаланады.

Осылайша КТС мен ҚҚС бойынша жасалған қылмыстардың іздеріне салық декларацияларын, кірістер мен шығындар туралы куәландыратын бастапқы бухгалтерлік құжаттарды, бухгалтерлік құжаттарды жасауға немесе бухгалтерлік есепті жүргізуге арналған компьютерлік техникаларды, қолжазба материалдарын, электрондық хат алмасу заттарын жатқызуға болады.

Сонымен қатар, салық қылмыстарын тергеу барысында оны жасау нәтижесінде алынған ақша, құндылық пен өзге де мүлік орнатылуы мүмкін. Мұндай ақша, құндылық пен мүлік салық төлеуден жалтарған ақшаға сатып алынуы әбден мүмкін. Егер бұл туралы дерек анықталса, онда бұл нәрселерді де қылмыстық табыс ретінде заттай айғақ деп тану қажет. Кейін соттың шешімімен олар мемлекет кірісіне айналдырылады.

Қылмыстық істі тоқтату туралы шешім шығару немесе үкім шығару кезінде заттай дәлелдемелер туралы мәселе шешілуге тиіс.

ҚПК 119-бабына сәйкес процестік әрекеттердің хаттамалары дәлелдемелер ретінде танылады. Яғни салық қылмыстарын тергейтін адам тікелей қабылдаған мән-жайларды куәландыратын, жасалған тергеу әрекеттерінің хаттамаларында қамтылған, сондай-ақ тергеу әрекеті барысында маман жүргізген қарап-тексеру, алу, тінту, ұстап алу, мүлікке тыйым салу, тануға ұсыну, үлгілерді алу, айғақтарды сол жерде тексеру, құжаттарды ұсыну, тергеу эксперименті, жасырын тергеу әрекеттерінің нәтижелерін зерттеу, заттай

дәлелдемелерді зерттеу кезінде анықталған, сондай-ақ сот отырысының сот әрекеттері мен олардың нәтижелері көрсетілетін хаттамасында қамтылған нақты деректер қылмыстық іс бойынша дәлелдемелер болып табылады.

Нақты деректер процестік әрекеттердің хаттамаларында тіркелгеннен кейін ғана дәлелдемелер ретінде пайдаланылуы мүмкін екенін атап өткен жөн.

Демек, сотқа дейінгі тергеп-тексеру кезінде жүргізілген тергеу әрекеттерінің хаттамалары дәлелдеме болып саналады. Сондықтан да оларды заң талабына сай толтыру қажет. Егер де ол заңға қайшы болса, онда оларға жол берілмейді.

Сот отырысының сот әрекеттері мен олардың нәтижелеріне аса назар аударған жөн, өйткені оларды ҚПК 127-бабына сәйкес преюдицияға жатқызамыз. Преюдицияға соттың қылмыстық іс бойынша заңды күшіне енген үкімі, сондай-ақ қылмыстық істі мәні бойынша шешетін басқа да шешімі, соттың азаматтық іс бойынша заңды күшіне енген шешімі кіреді. Салық қылмыстарын тергеу кезінде аталған соттың шешімдерінде мәмілені жарамсыз деп танылады не жалған шот-фактура жазу туралы ақпарат болады.

Соттың азаматтық іс бойынша заңды күшіне енген шешімі сотқа дейінгі тергеп-тексеру немесе қылмыстық іс бойынша іс жүргізу кезінде қылмыстық процесті жүргізетін орган үшін оқиғаның немесе әрекеттің орын алғаны не алмағаны туралы мәселе жөнінде ғана міндетті және ол сотталушының кінәлілігі немесе кінәсіздігі туралы түйіндерді алдын ала шешпеуге тиіс.

Мұндай жағдайда тек кінәлілігі немесе кінәсіздігі туралы мәселе жеке анықталып дәлелденуі тиіс.

ҚПК 120-бабына сәйкес, егер жеке, заңды тұлғалар және лауазымды адамдар құжаттарда баяндаған немесе куәландырған мәліметтердің қылмыстық іс үшін маңызы бар болса, құжаттар дәлелдемелер деп танылады.

Салық қылмысына қатысты құжаттар ретінде «Жедел-іздістіру қызметі туралы» ҚР Заңының талаптары сақтала отырып алынған, құқыққа қайшы әрекеттер туралы нақты деректер тіркелген материалдар; ҚПК-нің 122-бабында көзделген тәртіппен алынған, талап етіп алдырылған немесе ұсынылған түсініктемелер, түгендеулердің, ревизиялардың актілері, анықтамалар, салықтық тексерулер актілері, салық қызметі органдарының қорытындылары, сондай-ақ компьютерлік ақпаратты қамтитын материалдар, фото- және кинотүсірілімдер, дыбыс- және бейнежазбалар да жатады.

Ескерген жөн, құжаттардың ішінде маманның қорытындысына ұқсайтын ревизиялардың актілері, салықтық тексерулер актілері, салық қызметі органдарының қорытындылары көрсетілген. Сұрақ туындауы мүмкін неліктен заңшығарушы аталған актілерді маманның қорытындысына және құжаттарға жатқызған. Өйткені, маманның қорытындысы тек сотқа дейінгі тергеп тексеру кезінде тағайындаған қаулының тәртібінде ғана алынады, ал құжаттар тергеуге дейін немесе одан тыс дайындалады.

Келесі қарастыратынымыз салық төлеуден жалтару сомасын куәландыратын дәлелдемелер. Оған сарапшы мен маманның қорытындысын

және құжаттар ретінде танылған салықтық тексеру актілері мен салық қызметі органдарының қорытындыларына назар аударайық.

Қазақстан Республикасының салық заңнамасының сақталуын, бюджетке салықтар мен төлемдердің толық және уақтылы түсуін қамтамасыз ету жөніндегі міндеттерді орындау салық органдарына жүктелген. Салық органдары жүйесі ҚР Қаржы министрлігінің Мемлекеттік кірістер комитеті және оның аумақтық бөлімшелері атынан уәкілетті органнан тұрады.

Салық заңдарының сақталуын қамтамасыз етуге құқық қорғау органдары мен соттар да ықпалын тигізеді.

Осылайша, салық қатынастарын реттеу императивті әдіспен жүзеге асырылады.

Жалпы қолданыстағы салық заңнамасының нормалары салық міндеттемелерін ерікті түрде орындауға бағытталған, бұл туралы салық төлеушілердің адалдық принципі куәландырады, сондай-ақ камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды салық төлеушіге өзіне дербес жоюға құқығы берілген.

Салықтарды уақтылы төлемеген не оларды төлеуден жалтарған, кірістерді жасырған және салық заңнамасын басқа да бұзғаны үшін салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп алу тетігі қолданылады. Демек, құқық бұзушыға заңмен белгіленген тәртіппен салықтық (өсімпұл есептеу), әкімшілік (айыппұл төлеу) және ерекше жағдайларда қылмыстық жауаптылық қарастырылған.

ҚПК 8-бабына сәйкес қылмыстың жолын кесу, оларды бейтараптықпен, тез және толық ашу, тергеп-тексеру, оларды жасаған адамдарды әшкерелеу және қылмыстық жауаптылыққа тарту, әділ сот талқылауы және қылмыстық заңды дұрыс қолдану, адамдарды, қоғамды және мемлекетті қылмыстардан қорғау қылмыстық процестің міндеттері болып табылады [37].

Бұл ретте қылмыстық процестің міндеттерін орындау әрдайым мүмкін емес, өйткені салық қылмыстары бойынша қылмыстық істерді тергеу кезінде, атап айтқанда, салықтарды төлемеу сомасын анықтау үшін салық заңнамасы нормаларының талаптарын ескеру қажет.

ҚР ҚПК 179-бабына сәйкес СДТБТ-да фактіні тіркеу үшін тексеру, ревизия, аудит актілерімен расталған залал туралы мәліметтер болуы қажет.

Көп жағдайда залал сомасы салық қызметі органдарының қорытындысымен расталады, бірақ мұндай қорытындының салық төлеуші үшін келесі себептерге байланысты салық міндеттемелерінің туындауы бойынша заңды күші жоқ.

ҚР СК-нің 97-бабына сәйкес салықтардың және бюджетке төленетін төлемдердің, айыппұлдар мен өсімпұлдың есептелген, есепке жазылған, төленген сомаларын есепке алуды салық органдары салық төлеушінің жеке шотын жүргізу арқылы жүзеге асырады [4].

Салық төлеуші салықтық есептілікте айқындаған сома салықтардың, бюджетке төленетін төлемдердің **есептелген сомасы** болып табылады [4].

Салық органы салықтық тексерудің нәтижелері бойынша айқындаған салықтардың, бюджетке төленетін төлемдердің сомасы (оның ішінде ұлғайтылуға немесе азайтылуға жататын сома) салықтардың, бюджетке төленетін төлемдердің **есепке жазылған сомасы** болып табылады [4].

Осылайша, заң шығарушы салық сомасын анықтаудың тек екі әдісін белгіледі: адалдық принципі бойынша салық есептілігін табыс ету арқылы немесе мәжбүрлеу жолымен салықтық тексеріс жүргізу арқылы. Басқа жолын заң шығарушы қарастырмаған.

Сондай-ақ бюджет қаражатының мақсатты және тиімді жұмсалуды тексеруге қарағанда, салықтық тексерулерді тек салық органдары ғана жүзеге асырады.

Мәселен, бюджет қаражатын жұмсау бойынша мемлекеттік аудит пен қаржылық бақылауды Есеп комитеті, ревизиялық комиссия, ішкі мемлекеттік аудит жөніндегі уәкілетті орган, ішкі аудит қызметі жүзеге асырады [41].

Демек, бюджеттің кіріс бөлігін тек қана салық органдары, ал шығыс бөлігін бірнеше органдар бақылайтынын байқаймыз. Сонымен қатар, бюджеттік заңнама салық заңнамасына қарағанда сотқа дейінгі тергеп-тексеру кезінде мамандарды, оның ішінде жеке аудиторлық компанияларды тартуға кедергі келтірмейді.

Бюджет қаражатын жымқыру туралы қылмыстық істер бойынша залал мөлшерін анықтау классикалық жолмен жүргізіледі: ол үшін маман тартылады, одан қорытынды алынады, содан кейін маманның дәлелдерін растау үшін сот-экономикалық сараптама жүргізіледі, кейін маман мен сарапшының қорытындылары сот талқылауы кезінде айыптау негізіне алынады.

Сот-тергеу практикасында бірнеше рет салық қылмыстары бойынша бюджет қаражатын жымқыру туралы қылмыстық істердің залалды анықтау тәжірибесін жүргізу ұсынылған. Өйткені, сотқа дейінгі тергеп-тексеру барысында салықтық тексерісті тағайындау ұзаққа созылатын сипатқа ие, кәсіпкерлікті қорғау жөніндегі құқық қорғау мекемелері тарапынан мұны шағын және орта бизнес қызметіне араласу және олардың қызметін тоқтату деп санады.

Алайда, салық тексеру актісіз шығарылған сот үкімін (қаулысын) сотталған адам (салық төлеуші) салық төлеу түрінде келтірілген зиянды өтеу бөлігінде өз еркімен орындамайды, себебі сот үкімі есептелген және есепке жазылған әдістеріне жатпайды.

Зиянды өтеу бөлігінде үкімді орындау тек салық есептілігін тапсыру және жасырылған салықтарды төлеу ерікті түрде орындалған кезде ғана мүмкін болады.

Көрсетілген мән-жайлардан басқа, салық заңнамасындағы салық міндеттемесі мен талабы бойынша бес жылды құрайтын ескіру мерзімі бар. Ал 2020 жылдан бастап ол үш жылды құрайды. Талап қою мерзімі шегінде салық органы салықтар мен бюджет төлемдерінің сомасын есепке жазу немесе қайта есептеуді жүзеге асырады.

Салық міндеттемесі бойынша ескіру мерзімі аяқталғаннан кейін салық төлеуден жалтару фактісі анықталса, онда ол бойынша салықтық тексеру өткізу мүмкін емес.

Сонымен қатар, қылмыстық қудалау органдарының өндірісінде ҚР ҚК 244 және 245-баптары бойынша СДТБТ-да тіркелген қылмыстық істерде салықтық тексеру актісі жоқ және қылмыс жасалған сәттен бастап салық міндеттемесі бойынша талап қою мерзімі өтіп кеткен істер бар. Олар бойынша тергеу әрекеттері жүргізіліп жатыр, бірақ салық органдары ескіру мерзімінің өтуіне сілтеме жасай отырып, салықтық тексеру жүргізуге бас тартады. Осылайша, көптеген салық саласындағы тергелетін қылмыстық істер өзінің логикалық нәтижесін таппай отыр.

Сонымен бірге, ҚР ҚПК-нің 120-бабына сәйкес, заң шығарушы құжаттарға салықтық тексеру актісімен қатар салық қызметі органдарының қорытындысында жатқызды, осы қорытынды СДТБТ-ға тіркеуге және дәлелдемелердің біріне негіз бола алады, бірақ жоғарыда аталған негіздер бойынша тікелей дәлелдеме бола алмайды.

Сондай-ақ, ҚР СК 97-бабының 5-бөлігіне редакция енгізу туралы нұсқаны қарауға болады, атап айтқанда салық тексеру актісімен қатар «сот үкімінің (қаулысының, шешімінің) негізінде» деген мәтінді есепке жазу әдісі бойынша қосымша негіздеме ретінде толықтыруға болады. Демек, салық тексеру актісіз шыққан соттың үкімі бойынша салық есепке жазылады. Алайда, осындай жағдайға кәсіпкерлік субъектілері мен салық құқығы саласындағы мамандар тарапынан қарсылықтар болуы мүмкін, өйткені олар өз қарсылықтарын қолданыстағы салық заңнамасында жоспардан тыс тексерулер түріне жататын қылмыстық процестік заңнамасында көзделген негіздер бойынша салықтық тексерулерді тағайындау туралы нормалар барын негіздейді (145-бабы 3-тармағы 3-тармақшасы). Және қылмыстық іс бойынша тағайындалған тексеріс нәтижелері туралы хабарлама, яғни есепке жазу, қылмыстық істі қарау аяқталғаннан кейін, оның ішінде сот үкімі бойынша шығарылады.

Жоғарыда айтылған мән-жайлардан байқайтынымыз, салық органдары маманының қылмыстық процеске қатысуы маңызды рөл атқаратыны туралы қорытынды жасау керек.

Қорытындылай келе, салық салу саласындағы қылмыстық істер бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеру және сот талқылауы барысында салықтық тексеру актісі түрінде құжаттарды талап ету үшін салық органдарының маманын тарту бөлігінде салық заңнамасының нормаларын ескеру қажет. Олай болмаған жағдайда салықтарды төлеу жөніндегі конституциялық міндетті орындау жөніндегі қылмыстық жауаптылықтың қалпына келтіру функциясы орындалмайды. Сонымен бірге, «Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысына жеке тармақпен келесі мәтінді қарастыру қажет, «сотталушының бюджетке салық және басқа төлемдерді төлеуден жалтарған

сомасын тек салықтық тексеру актісі негізінде ғана есептеуге болады, бірақ сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастау үшін салық қызметі органының қорытындысы жеткілікті» деп ұсыныс енгізу қажет.

ҚР ҚК 244 және 245 баптары бойынша СДТБТ-да тіркелген, салықтық тексеру актісі жоқ және қылмыс жасалған сәттен бастап салық міндеттемесі бойынша талап қою мерзімі өтіп кеткен қылмыстық істерге қатысты дәлелденбеген негізде қылмыстық қудалауды тоқтату керек.

Сонымен қатар, жаңа қылмыстық-процестік кодексте бұрынғы кодекске қарағанда маманның қорытындысы мен айғақтары ретіндегі дәлелдеме жеке қарастырылған. Қазақстан Республикасының құқық қорғау немесе арнаулы мемлекеттік органы уәкілетті бөлімшесінің қызметкері зерттеу жүргізу және қорытынды беру үшін маман ретінде тартылуы мүмкін, олардың ерекшелігі әдеттегі маманға қарағанда зерттеу үшін материалдарды өзі іздеп табуға құқылы. Қазіргі кезде маман сарапшы сияқты көрінеу жалған қорытынды берген үшін қылмыстық жауаптылыққа тартылатыны туралы ескертіледі. Сондықтан да сарапшының қорытындысы маманның қорытындысына қарағанда дәлелдемелік маңызы жоғары деген пікір біздің ойымызша қате сияқты. Сот-тергеу практикасында салықтық тексеру актілерінің салықтың есепке жазу сомасы төмендетіледі, ал кей жағдайда мүлдем алынып тасталады. Мұндай жағдайда қылмыстық қудалау органы қайта сараптама тағайындау туралы шешім шығаруға құқылы, бірақ та қайта сараптама тағайындамай-ақ салықтық тексеру актісіне сарапшының қарама-қайшы қорытындысын дәлелдеме ретінде қатыстылығын, жол берілуін және анықтылығын тексеру қажет. Ол үшін алдымен маман мен сарапшыдан жеке жауап алу қажет, егер де олар өзінің жасаған қорытындысын растаса, онда олардың арасында беттестіру өткізу қажет. Кейін сарапшының қорытындысын басқа дәлелдемелер мен жиынтықта салыстырып, оны бағалау қажет. Егер де осы жұмыс жүргізілсе, онда қайта немесе қосымша сараптаманың тағайындау қажеттілігі жоғалады. Нәтижесінде салықтық тексеру актісі немесе сарапшының қорытындысы дәлелдеме негізінде есепке алынады.

Сараптама мен тексеріс тағайындаған кезде тергеуші немесе прокурор істің толық мән-жайын білу қажет, және жүргізілетін зерттеуден кем дегенде қандай-да бір хабары болуы тиіс.

Н.А. Селивановтың пайымдауынша «қылмыстық іс жүргізу дәлелдеуі үшін сараптама тағайындаған адам, сондай-ақ қандай да бір үшінші тұлғалар, зерттеуші өткен жолды ойдан өте алуы және ол қабылдаған және өз қорытындысында көрсеткен белгілерді қабылдауы өте маңызды» [40].

Маман мен сарапшыдан жауап алу кезінде, олар тек өздерінің берген қорытындыларына ғана айғақ береді, олардың жауабы қорытындыға қосымша болып табылады. Тексеру мен сараптама тағайындау алдында қылмыстық процеске қатысушыларды ескертіп, олардан өтініш түскен жағдайда қойылған сұрақтары ескерілу қажет. Кейін қорытынды алынған жағдайда, аталған тәртіппен қылмыстық процеске қатысушыларды онымен таныстыру керек.

Келесі қарастыратын мәселеміз жаппай цифрландыру аясында дәлелдеу процесіне ғылыми-техникалық құралдарды қолдануға арналған. Жасыратыны жоқ, қазіргі кезде қағаз нысанындағы есеп-айырысулар мен хат алмасу төмендеп, электронды нысанда көбейіп жатыр. Бұрын соңды болмаған ғаламтор арқылы сауда-саттық дамып жатыр. Сондықтан да дәлелдеу практикасына жаңа ғылыми-техникалық әдістер мен құралдарды белсенді енгізу өте маңызды. Ал егер оны меңгермесек, онда салық қылмыстарын ашу мен тергеу практикасы жетілмей, артта қалуы мүмкін.

Айта кететін мәселе, қазіргі кезде дәлелдемелерсіз анықталатын мән-жайлар ретінде жалпыға белгілі фактілер болып қарапайым флэш-карта мен компакт-дисктер танылады. Олардың осы нәрсе екенін тану үшін сараптама тағайындаудың қажеті жоқ. Алайда, отыз-елу жыл бұрын кәдімгі дискеталарды магниттік ақпарат тасушы ретінде тану үшін сараптама тағайындалатын. Осылайша ғылыми-техникалық құралдарды күнделікті қолдану арқылы арнайы білімді талап ететін деректер бірте-бірте жалпыға белгілі фактілерге айналып келеді.

Қазіргі кезде заманауи ғылыми-техникалық құралдарды тергеп-тексеру кезінде қолдану көптеген қылмыстарды, соның ішінде салық салу саласындағы қылмыстарды ашуға септігін тигізіп отыр. Мысалы, IP-мекен жайын анықтау арқылы және ұялы телефондардың белгілі базалық станцияға байланысуы салық төлеушінің жасалған қылмыс орнын және ол жерде бар-жоғын анықтауға мүмкіндік береді.

Сонымен бірге, тергеу практикасында заңға қайшы немесе заңмен реттелмеген, яғни «хаккерлердің» көмегіне жүгініп, қылмыстарды ашады. Соның ішінде электрондық поштаның құпия сөзін бұзып ашады немесе «тыңшы-вирустарды» енгізу арқылы белгілі бір ақпаратқа ие болады. Алайда мұндай алынған ақпарат дәлелдеме ретінде саналмайды, тіпті жауаптылыққа тартылу қаупі бар.

Сондықтан да, егер ғылыми-техникалық құралдар:

- 1) заңда тікелей көзделсе немесе оның нормалары мен қағидаттарына қайшы келмесе;
- 2) ғылыми тұрғыдан дәрменді болса;
- 3) қылмыстық іс бойынша іс жүргізудің тиімділігін қамтамасыз ететін болса;
- 4) қауіпсіз болса, олар қолдануға жарамды деп танылады.

Дәлелдеме ретінде танылу үшін қылмыстық процесті жүргізетін органның ғылыми-техникалық құралдарды пайдалануы ғылыми-техникалық құралдардың деректері, оларды қолданудың шарттары мен тәртібі, бұл құралдар қолданылған объектілер және оларды пайдаланудың нәтижелері көрсетіле отырып, тиісті процестік әрекеттердің хаттамаларында және сот отырысының хаттамасында көрсетіледі.

Егер ғылыми-техникалық құралдардың деректері белгісіз көзден не сот отырысында анықтала алмайтын көзден болса, дәлелдемелер ретінде жол

берілмейтін нақты деректер болып саналады. Осы норма ҚПК 126-бабында тікелей көрсетілмесе де, ҚПК 112-бабын басшылыққа алу қажет.

Қорыта келгенде, судья, прокурор, тергеуші, анықтаушы дәлелдемелерді заң мен ар-ожданدى басшылыққа ала отырып, дәлелдемелерді жиынтығымен жан-жақты, толық және объективті қарауға негізделген өздерінің ішкі сенімі бойынша бағалайды.

Осылайша, адамның тағдырын шешу кезінде және ол негізсіз сотталып кетсе, аталған лауазымды адамдардың ар-ожданында.

2.3. Корпоративтік кіріс және қосымша құн салықтарын төлеуден жалтару туралы қылмыстық істерді тергеудің жеке әдістемелері

Алдыңғы бөлімдерде КТС және ҚҚС төлеуден жалтару туралы қылмыстарын дұрыс саралу үшін қылмыстық-құқықтық сипаттамасын бердік, қылмыстың жасау жағдайына криминалистикалық талдау өткіздік, дәлелдеуге жататын мән-жайларды белгіледік, қандай нақты деректер дәлелдеме болып саналатынын анықтадық. Осы жолы аталған шараларды толық ескеріп, тергеудің жеке әдістемелерін жасайық.

2014 жылы қабылданған жаңа қылмыстық кодексте қылмыстық процестің сатысы ретінде қылмыстық іс қозғау институтымен бірге тергеуге дейінгі тексерісте алынып тасталды. Осыған орай, қылмыс туралы деректердің көпшілігі, тіпті залал сомасы көрсетілмесе де, СДТБТ-не тіркеп, тергеп-тексеру басталды. Яғни кез келген дерек бойынша қылмыстық қудалау басталып, кез келген адам қылмыстық орбитаға тартылды. Сол кезде экономикалық қылмыстар бойынша жеке кәсіпкерлік субъектілер тарапынан, және басқа салалардағы қылмыстар бойынша қарапайым халықтан көптеген наразылықтар туды.

Осыған орай 2017 жылғы 21 желтоқсандағы № 118-VI Қазақстан Республикасының Заңымен *«қолданыстағы заңнаманы бұзушылықтар туралы, тексерулер, ревизиялар, аудит актілерімен және олардың болуы қылмыстық құқық бұзушылықтың міндетті белгісі болып табылатын басқалармен расталған нұқсан, елеулі зиян не заңсыз кіріс туралы мәліметтері жоқ қылмыстық құқық бұзушылық туралы арыз, хабар немесе баянат тіркелуге жатпайды»* деген жаңа норма енгізілді.

Демек, СДТБТ-не тіркеу үшін салық қылмыстары туралы хабарламаны тек тексерулер актілерімен және басқалармен расталған ірі зиян туралы мәліметтердің бар болуы қажет. Сондай-ақ, айта кететін жағдай, салық заңнамасын бұзу фактісі СДТБТ-ға қаншалықты заңды және негізді түрде тіркелсе, соншалықты сотқа дейінгі тергеп-тексерудің одан әрі тағдыры осыған байланысты болады. Себебі, аталған дерек заңды және негізді түрде тіркелмесе, кейін тергеп-тексеру кезінде алынған барлық дәлелдемелер заңсыз деп танылуы мүмкін.

Сондықтан да сот-тергеу практикасында салық қылмыстары жөніндегі деректер тек салық тексеру актісі болған жағдайда ғана тіркеледі деп ой тұжырым қалыптасқан. Осылайша, салық тексеріс актісі жоқ арыздар мен жедел-ізвестіру материалдары да СДТБТ-ға тіркелмей, салық органдарына салық заңнамасына сәйкес салық тексеріс өткізу үшін жолданады. Алайда, кей жағдайларда жедел-ізвестіру қызметімен анықталған салық қылмыстары туралы деректер бойынша салық органдары салық төлеуден жалтарған соманы анықтай алмайтын кездер болады. Олар тек тергеу әрекеттерін жүргізу арқылы ғана анықталады. Мысалы, салық төлеуден жалтаруды айқындайтын құжаттар тек тінту арқылы анықталады немесе шығынды ұлғайтқан жалған есеп-айырусыларды тек жауап алу мен беттестіру арқылы жоққа шығаруға болады. Әрине кейін қылмысты әшкерелейтін дәлелдемелер жеткілікті болған кезде салық тексеру міндетті түрде өткізілуі тиіс. Бұл жерде келесі сұрақ туындауы мүмкін, қандай құжатпен ірі залалды анықтауға болады. Ол сұраққа ҚПК 120-бабына сәйкес салық органдары қызметінің қорытындысын «басқалармен расталған» ретінде басшылыққа алуға болады, әрине осы қорытынды жедел-ізвестіру қызметіне сәйкес алыну қажет.

Келесі қарастыратын мәселеміз салық тексеру актілерін қай кезде СДТБТ-ға тіркеу қажет әлде тіркемей кейін қайтаруға немесе нарядқа шығару.

Салық қылмыстары туралы деректі СДТБТ-ға тіркеу – қылмыстық іс бойынша сотқа дейінгі іс жүргізудің алғашқы және ең маңызды әрекет. Оны тәжірибе куәландырады.

СДТБТ-ға негізсіз тіркеу жедел және тергеу аппараты күштерінің, құралдарының және уақытының бос жұмсалыуына әкеп соқтырады, шын мәнінде жасалған басқа салық қылмыстарын тергеуден алаңдатады. Салық заңнамасын бұзу фактілері туралы бастапқы материалдарды, яғни салық тексеру актісін және оған қосымша құжаттарын аса сыни талдау кезінде мұндай кемшіліктерді болдырмауға болады, себебі соның негізінде шешім қабылданады.

ҚПК 185-бабына сәйкес сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүзеге асыруға себеп болған кезде анықтаушы, анықтау органы, тергеу бөлімінің бастығы, тергеуші, прокурор өз құзыреті шегінде және осы Кодексте белгіленген тәртіппен өз қаулысымен қылмыстық істі іс жүргізуге қабылдайды [37].

Жоғары да айтылып кеткендей, салық қылмыстары бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүзеге асыруға салық органдарының салық тексеру актілері немесе экономикалық тергеу қызметі бөлімшелерімен тікелей анықталуы себеп болып табылады.

Салық кодексінің 19-бабы 4-тармағына сәйкес салықтық тексеру барысында қылмыс белгілерін көрсететін, салықтарды және бюджетке төленетін төлемдерді төлеуден жалтару фактілері анықталған кезде салық органдары ҚР-ның заңдарына сәйкес процестік шешімді қабылдау үшін тиісті құқық қорғау органдарына олардың тергеуіне жататын материалдарды жіберуге міндетті.

Демек, заң шығарушы тек салықтық тексеру актісі емес, сондай-ақ оған тиесілі материалдарды да қосып жіберу керек екендігін байқаймыз.

Әдетте, салық төлеуден жалтару фактісі бойынша СДТБТ-ға тіркеу туралы мәселені шешу кезінде бірінші кезекте ең маңызды салықтық тексеру актісін талдау. Бұл құжаттар осы қылмыстың жасалғаны туралы жалпылама ақпарат көзі болып табылады. Осыған байланысты СДТБТ-ға тіркеу кезінде аталған актілерді бағалауға аса маңызды назар аудару қажет. Өйткені, салықтық тексеру актісін бағалау нәтижелері тергеу процесінде тексеруге жататын көптеген маңызды жағдайларды анықтауға мүмкіндік береді.

Салық тексеру актісін бағалау кезінде шартты түрде үш кезеңге бөлуге болады:

- «сыртқы» бағалау, яғни актінің мазмұнын қозғамай оның дұрыс ресімделуіне қатысты;
- формальды «ішкі» бағалау, яғни анықталған бұзушылықтардың мәнін қозғамай тек міндетті деректемелерді тексеру;
- актінің нақты деректерін бағалау [25, 72].

Салық тексеру актіні «сыртқы» бақылау кезінде қылмыстық қудалау органына актінің түпнұсқасы ұсынған ба. Әрине бұл актінің түпнұсқасына салықтық тексеріс жүргізуге нұсқама және оның құқықтық статистика органдарында тіркелуі, бұл нұсқаманың туындауына қандай себептер негіз болды, егер де басқа қылмыстық істі тергеу барысында тағайындалған жағдайда қадағалаушы прокурордың келісімі болған ба, салық тексеру жүргізу кезінде бастапқы бухгалтерлік құжаттарды қарау және алу хаттамалары, осы құжаттарды салық төлеушіге ұсынуға заңда белгіленген мерзімнің сақталуы, қарсы тексеріс актілері, тексеріс объектілерінің түсініктемесі мен наразылықтары, салық органының жауаптары және т.б. Салық тексерушінің және салық төлеушінің салық тексеру актісінде қолдары. Егер салық төлеушінің қолдары болмаса, қандай себеппен қойылмағаны туралы анықтама немесе түсініктеменің талап етілуі. Мүмкін актінің қорытындысымен және мазмұнымен келіспеген себептен қол қойылмаған шығар.

Салықтық тексеру актісін зерделеу кезінде актіде сілтемелері бар немесе қосымшалар тізімінде көрсетілген құжаттардың барлығы осы актімен бірге ұсынылғанын анықтау қажет. Бұл құжаттар ұсынылмаған жағдайда олардың қай жерде жатқанын анықтап, сол жерден алу керек. Егер де салық органында болса, сол жерден, егер салық төлеушіге қайтарылса, онда салық төлеушіден алу қажет. Бірінші кезекте салық тексеруді жүргізген маманнан жауап алу жолымен анықтап, алу қаулысын шығару арқылы хаттама толтырып алуды өткізу. Егер де сотқа дейінгі тергеп-тексеру басталмаса, онда салық тексеру жүргізген маманға аталған құжаттарды тауып алып келуге тапсырма берген жөн.

Әрине бұрынғы қылмыстық-процестік заңнамадағыдай тергеуге дейінгі тексеріс жоқ, ал қазіргі заңнамаға сәйкес сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастау туралы шешім қабылдауға тек 24 сағат берілген. Бір тәуліктің ішінде жоғары

көрсетілген әрекеттерді орындауға мүмкіншілік болмау ықтимал. Бірақ та үлгермеген жағдайда, шешім қабылдауға келіп түскен салықтық тексеру материалдардың сәйкестік келтіру үшін кері қайтаруға болады.

Кейде салық тексерісіне негіз болған құжаттардың жоғалып (жойылып) кету жағдайларының болуын немесе салық тексерісі жанама әдіспен (құжаттамасыз) өткізілуін атап өткен жөн. Мұндай жағдайда сотқа дейінгі тергеп-тексеру басталған соң жоғалған (жойылған) құжаттардың басқа даналарын тексерілген салық төлеушілердің контрагенттерінен, банктардан немесе басқа адамадардан тінту мен алу жүргізу арқылы анықтау қажет. Әйтпесе, алдыңғы бөлімдерде аталғандай, салық қылмыстарын дәлелдеу үшін міндетті түрде құжаттардың түпнұсқасы болу қажет, егер болмаса, онда дәлелдемелердің жетіспеушілігіне байланысты қылмыстық қудалау ақтау негізінде тоқтатылады.

Тексерілген салық төлеушінің түсініктемелері мен қарсылықтарының болуына ерекше назар аудару қажет, себебі ол жерде сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастау және одан әрі оны өткізу туралы мәселені шешуге маңызды ақпарат болуы мүмкін. Егер осы құжаттар тексеру актісіне қоса тіркелмесе, онда оның себебін тексеру жүргізген маманнан жауап ала отырып анықтауға болады. Тексерілетін салық төлеушінің түсініктемелерін немесе қарсылықтарын тергеуші тікелей жауап алу арқылы алуы мүмкін.

Егер салық тексеріс жүргізген маман құжаттардың түпнұсқасын алған болса, онда салық тексеріс актісіне алу хаттамасы қоса тіркелгеніне және алу әкімшілік құқық бұзушылықтар туралы заңнамасына сәйкестігіне назар аудару қажет. Егер құжаттар алынбаса, ҚПК нормаларына сәйкес алу қажет.

Салықтық тексеру актісі мазмұнының формальды жағын зерделеу кезінде қандай салық төлеушінің тексерілгені, оның толық атауы, ұйымдық-құқықтық нысаны, заңды және нақты мекен-жайы, қашан құрылғаны, қайда және қашан тіркелген, қандай банктерде шоттар ашылған. Салық төлеуші туралы аталған деректер салықтық тексеру актісін мәні бойынша одан әрі бағалау үшін талап етіледі. Әрине қазіргі кезде салықтық ақпараттық жүйе толығымен цифрландыруына байланысты мұндай ақаулар болмау мүмкін. Сонда да назар аударған артық болмайды.

Сонымен қатар, салықтық тексеру актісінде тексерілетін кезең аралығында кәсіпорын басшылары, яғни қанша директор мен бас бухгалтер көрсетілгеніне маңызды назар аудару қажет. Өйткені, тергеу практикасының кейбір жағдайларында салықтық тексеру актісінде ірі мөлшерде салық төлеуден жалтару сомасы болып табылатын тексеру кезеңінде екі немесе одан да көп басшы болғаны анықталады. Нәтижесінде ірі мөлшерді екі немесе одан көп басшыға бөлгенде, залал мөлшері ірі болмай, қылмыстық қудалау ақтау негізінде тоқтатылады. Сондықтан да салық қылмыстары туралы деректерді СДТБТ-ға тіркеу кезінде аталған ақпаратқа маңызды назар аударған жөн. Мұндай жағдайда сотқа дейінгі тергеп-тексеру бастамай-ақ, аталған деректінің нарядқа шығару қажет. Бұл жағдайда да шешім қабылдау кезінде басшылар

туралы жұмысқа қабылдау және жұмыстан шығару туралы бұйрықтардың бар болуын қамтамасыз ету немесе зейнетақы жөнінде ақпараттық жүйелер арқылы анықтау қажет.

Егер де салық тексеріс жүргізген маман тексеріс кезеңі бойынша басшылардың қанша болғаны туралы мәліметті актіде көрсетпесе, онда сотқа дейінгі тергеп-тексеру кезінде міндетті түрде анықтау қажет.

Сонымен қатар, тексерілетін салық кезеңінде барлық салық кезеңдері тексеріліспен қамтылғаны туралы сұраққа назар аудару керек. Тауарлық-материалдық құндылықтардың, шикізаттың, дайын өнімнің және басқа артықшылығын әлде жетіспеушілігін анықтау үшін түгендеу әдісі (инвентаризация) қолданылғаны туралы. Құндылықтардың кіріске алынуының толықтығын тексеру кезінде құжаттарды өзара салыстыру әдісін пайдалану қажет, яғни бір құжаттың әр түрлі даналарын салыстыру.

Актіде тексерумен қамтылған бухгалтерлік құжаттардың көрсетілгенін анықтау маңызды. Әдетте актілерде зерттелген құжаттардың тізбесі салықтық тексеру актісінің жалпы бөлімінде көрсетіледі. Осы құжаттар бұзушылық фактілері анықталған жағдайларда аталады. Бірақ та кей кезде салық тексеріс актілерінде зерттелген құжаттар туралы мүлдем айтылмайды немесе олар салық заңнамасының нақты бұзушылықтарына толық белгіленбеген. Құжаттарға сілтеме жасағанда салық заңнамасын бұзу фактілерін растайтын нақты құжаттар көрсетілуі тиіс. Әсіресе салық салу объектісін жасыру бастапқы құжаттардан басталатын жағдайларда бір құжатқа сілтемелер жасау жеткіліксіз.

Бұл жеткіліксіздік түсімді жасыру және өнімнің өзіндік құнына қандай да бір шығындарды заңсыз қосу кезінде жиі кездеседі. Мұндай жағдайларда салық органының маманы түскен түсімнің төмендегені немесе өзіндік құны еселенгені туралы нақты қандай құжаттарда көрсетілгенін белгілеу тиіс.

Салықтық тексеру актісінің бұл кемшіліктерін салық органының маманы мен тексерілген салық төлеушінің бас бухгалтерінен жауап алу арқылы шешуге болады. Сосын қажетті құжаттарды алып оларды қарау жүргізу керек, осы құжаттарды жасаған адамдардан жауап алып, осы құжаттарды қылмыстық іске қосу қажет.

Салықтық тексеру актісінің қорытынды бөлімінде тұжырымдалған қорытындыларға ерекше назар аудару керек. Егер салықтық тексеру актісінде түпкілікті қорытындылар тұжырымдалмаса немесе анық тұжырымдалмаса, онда салықтық тексеру жүргізген маманнан жауап алу қажет және оған жауап алу барысында салықтық тексерудің түпкілікті қорытындыларын тұжырымдауды ұсыну қажет.

Салықтық тексеру актісінің нақты жағын бағалай отырып, тергеушіге актіде салық төлеуден жалтарудың қандай фактілері анықталғанын және бұл фактілер бір салық салу объектісін жасыруға жататындығын анықтау қажет. Егер салықтық тексеру актісінде жасырын салық салу объектілері нақты бөлінбесе, онда салық органы маманынан жауап алу барысында бұл фактілерді әрбір төлем мерзімі шегінде нақты бөліп анықтау қажет. Салықтық тексеру

актісінде жасырылған салық салу объектісінің сомасы әрбір салықтың түрі бойынша және осы салықтардың төлеу мерзімдері бойынша айқындалуға тиіс. Сонымен қатар, актіде тексерілетін салық төлеуші төленбеген салықтардың, соның ішінде ҚҚС төлеушісі болып табылатын заңдарға сілтеме жасалуы тиіс. Егер салықтық тексеру актісінде бұл туралы көрсетілмесе, онда салық мөлшерлемелері туралы деректерді және осы мөлшерлемелер қандай заңнамалық актілерде белгіленетіні туралы салық органы маманынан жауап алу барысында анықтау қажет.

Салықтық тексеру актісін талдау кезінде барлық тексерілетін кезең үшін жеке салықтың әрбір түрі бойынша жасырылған салық салу объектілерінің жалпы сомасы мен төлем мерзімі қандай екенін ерекше назар аудару қажет.

Салық органының маманы тексеру актісінде салық салу объектісі туралы деректерді алғаш рет кім төмендеткенін анықтады ма және ол адамнан салықтық тексеру барысында түсініктеме алынғанына назар аудару қажет. Егер мұндай деректер актіде көрсетілмесе, салық органының маманы бұл туралы айта алмаса, онда аталған мән-жайлар тергеп-тексеру кезінде анықталуға жатады.

Сондай-ақ, тексерілген салық төлеуші өзінің наразылығымен жоғары тұрған салық органына шағым жасағаны туралы және сотқа шағым әлде талап арыз берілгені туралы, оған қандай жауап қайтарылғаны әлде шешім қабылданғаны туралы анықтаған жөн. Міндетті түрде шағымды қараудың немесе соттың нәтижесін алу қажет. Әдетте, салық органдары қылмыстық қудалау органдарына салық тексеру актісін шағым қараудың және соттың нәтижесі шықпай шешім қабылдауға жолдамайды. Өйткені, шағым мен соттың нәтижесі бойынша салық төлеуден жалтару сомасы ірі мөлшерді құрамай, азайтылуы мүмкін. Алайда, кей кезде шағым қарау мен соттың нәтижесі шықпай шешім қабылдау үшін салық тексеру актілері жолданады немесе жолданған күні шағым түседі. Бұл жағдайда келіп түскен салық тексеру актісі СДТБТ-ға тіркелмей салық органына кері қайтарылуы қажет. Сонымен бірге, сотқа дейінгі тергеп-тексеру кезінде де салық төлеуші өзінің наразылығымен жоғары тұрған салық органына шағым жасайды немесе сотқа талап арыз береді. Бұл жағдайда да шағым қараудың немесе сот шешімін күту керек. Егер де соттың шешімі өзгеріссіз болса, онда оны преюдиция деп дәлелдеме ретінде қолдануға жатады.

Осылайша, тергеуші салықтық тексеру актісін бағалай отырып, салық заңнамасының бұзылуы туралы қажетті ақпаратты алуға мүмкіндігі бар.

Тергеу практикасына сәйкес кейбір жағдайларда салық қылмыстары бойынша қылмыстық істер ақтау негізінде тоқтатылады. Бұл жағдайда прокуратура тарапынан және кәсіпкерлік субъектілерден негізсіз тергеп-тексеру жүргізілді деп, тергеп-тексеру жүргізбеу мақсатында неліктен шаралар қолданбады деп наразылықтар түсіп жатады.

Себебі, СДТБТ-ға тіркеу кезінде салықтық қылмыс белгілерінің бар-жоғын анықтау кезінде қателерді толық болдырмау өте қиын. Өйткені,

салықтық тексеру материалдарынан, тек салық төлеуден жалтарудың жасалу жолын, яғни объективті жағын ғана байқауға болады, ал субъективтік жағы туралы қажетті түсінік алуға мүмкіндік жоқ. Сондықтан да салық төлеуден жалтару дерегін СДТБТ-ға тіркеген кезде субъектілердің әрекеттерінде қылмыс құрамының барлық белгілерінің болуы туралы болжамды қорытындыларға негізделеді. СДТБТ-ға тіркеу туралы негізсіз шешім қабылдау ықтималдығын тергеушінің барлық бастапқы материалдарды мұқият зерделеуі, материалдардағы барлық нақты деректерді терең талдау және бағалау жолымен ғана төмендетуге болады. Бірақ та бұрынғыдай тергеуге дейінгі тексеру болмағандықтан және қазіргі кездегі 24 сағат ішінде мұны әзірлеу қиын. Сонда да салықтық тексеру актісін объективті бағалау және терең талдау үшін тәжірибелі мамандардан – салық қызметкерлерінен, аудиторлардан, ревизорлардан кеңес алған жөн.

Жоғарыда көрсетілген себептер бойынша салық төлеуден жалтару фактісі бойынша СДТБТ-ға тіркеу туралы мәселені шешу кезінде салықтық тексеру жүргізген маманның түсініктемесі өте маңызды. Бұдан басқа, қажет болған жағдайда, тексерілетін кезеңде салық төлеушінің қаржы-шаруашылық қызметіне жауапты адамдардың да түсініктемесі болған қажет. Салықтық тексеру актісін шешім қабылдау үшін қабылдаған кезде аталған түсініктемелерді салық органынан талап еткен жөн.

Барлық көрсетілген талаптарды орындау тергеушіге салықтық қылмыс белгілері анықталған кезде қателерді болдырмауға, тергеп-тексеру барысында тексеруге жататын мән-жайларды анықтауға көмектеседі. Оларды анықтау арқылы салық төлеушілердің әрекеттерінде қылмыс құрамының болуы немесе болмауы туралы қорытынды жасауға мүмкіндік береді.

Салықтарды төлеуден жалтару фактілері бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастауға жоғарыда екі себебін көрсеткенбіз, яғни жедел-ізвестіру шараларының нәтижелері мен салықтық тексеру актілері. Осыған орай, екі себеп бойынша қылмыстық істерді тергеудің бастапқы кезеңін қарастырайық.

Жедел-ізвестіру сипатындағы ақпаратты алу есебінен тергеушінің салық қылмысын тергеп-тексеру барысында анықтауға жататын мән-жайлардың көпшілігін білуге мүмкіндігі бар. Содан кейін жедел жолмен алынған қылмыстық іс-әрекет туралы деректерді ескере отырып, өзіне бірінші кезектегі тергеу әрекеттерін жүргізу тәртібін қалыптастырады. Бұл жағдайда тергеу жоспары, яғни бастапқы тергеу әрекеттерінің бағдарламасы қылмыс субъектілері үшін күтпеген бірқатар жедел-тергеу шараларын білдіретін болады. Мұндай жоспармен немесе тергеу бағдарламасымен бірінші кезекте тінту және ұстау, тексеру және алу, куәлардан жауап алу, тану және беттестірулер белгіленеді.

Мысалы, «Б» ұйымының басшысы Асанов салық төлеуден жалтаруға шешім қабылдады. Қылмысты жүзеге асыру үшін ол өзінің таныстары мен туыстарының атына бірнеше дара кәсіпкерлік тіркеп, әрқайсысын шағын бизнес субъектілері үшін арнаулы салық режимін қолданды. Осы режимде

салық салудың жеңілдіктері қолданылады, егер кіріс тиісті мөлшер шегінен аспаса. Кейін Асанов өзінің ұйымындағы тапқан табыс ақшасын аталған таныстарының атындағы дара кәсіпкерлердің банктік шоттарына жалған есеп-айырыс жасау арқылы аударып, өзі қолма-қол алған. Әрбір дара кәсіпкер жеңілдікті салық салу лимиті шегі аспағанша пайдаланылды.

Осы мысалға сәйкес тергеуші сотқа дейінгі тергеп-тексеру басталған соң тергеу әрекеттерін жүргізу жоспарын жасау қажет. Осы жоспарға сәйкес, бір күн ішінде:

- Асановтың тұрғылықты жері бойынша «Б» ұйымының және өзінің туыстары мен таныстарының атына ашылған дара кәсіпкерлердің құжаттарын табу мақсатында тінту жұмыстарын жүргізу,
- тінту барысында алынатын нәрселерді нақты қай үстелден, қай бөлмеден, қай адамнан бейнежазбаға түсіру арқылы бекітілу,
- «Б» ұйымының және дара кәсіпкерлердің есеп айырысу шотына қызмет көрсеткен банк қызметкерлерінен жауап алынуы,
- Асановтың туыстары мен таныстарынан жауап алынуы қажет,
- ал Асановтың өзі ұсталып, күдікті ретінде жауап алынатын болады.

Осы жоспарды жүзеге асыру мақсатында жедел-тергеу тобын тергеу және жедел бөлімшелері қызметкерлерінен құрылады.

Келтірілген мысалдан байқайтынымыз тергеу перспективасы өте қолайлы.

Алайда, аталған бастапқы тергеу әрекеттерінің жоспарын орындау кезінде шартты түрде оны «кенеттен» деп атауға болады. Осы жоспарды жүзеге асыру барысында көптеген орындаушыларды тартумен және олардың арасындағы жақсы өзара іс-қимыл жасаумен байланысты проблемалар жиі кездеседі. Салық төлеуден жалтаруды тергеп-тексерудің бастапқы кезеңінде осы жоспарды іске асырудың сәттілігі айтарлықтай дәрежеде жақсы өзара іс-қимылға байланысты. Аталған проблеманы шешу үшін тергеудің бастапқы кезеңінде жедел-тергеу топтарын құру қажет. Бастапқы тергеу әрекеттерінің саны мен ерекшелігіне қарай, олар екі немесе үш тергеушіден, жедел қызметкерлердің жеткілікті санынан тұруы тиіс. Мұндай тергеу топтарына компьютерлік техника, бағдарламалық қамтамасыз ету және ақпараттық технологиялар саласында білімі бар криминалистика бөлімшелерінің қызметкерлерін, сондай-ақ бухгалтерлік есеп пен аудит саласында білімі бар мамандарды тарту қажеттілігі жиі туындайды.

Салықтық тексеру актілері негізінде басталған сотқа дейінгі тергеп-тексерудің бастапқы кезеңінде мынаған назар аудару қажет. Салық тексерісін жүргізу кезінде көптеген ұйымдарға және контрагенттерге сұрау хат жіберу арқылы салық қылмыстары туралы деректерді куәландыратын түсініктеме мен қажетті құжаттардың көшірмесі алынады. Мұндай жұмыстың нәтижесінде салық органдары қызметкерлері салық төлеуден жалтарудың көптеген белгілерін біледі. Мұндай жағдайда тергеу, жедел-іздіксіз және өзге де әрекеттерді жүргізудің белгілі бір және қатаң дәйектілігін көздейтін тергеу

жоспары жасалады. Бұл әдетте бухгалтерлік және өзге де құжаттарды (ақпараттық бағдарламаларды, «1С Бухгалтерия») алу және қарау, іс бойынша өтетін адамдардың жазу және қол қою үлгілерін алу, куәлардан жауап алу, күдіктілердің тұрғылықты жері бойынша және жұмыс орны бойынша тінту болуы мүмкін. Бұл жағдайда алдыңғы тергеу әрекеттері барысында алынған нәтижелер, әдетте, осы санаттағы қылмыстық істер бойынша кейінгі тергеу әрекеттерін жүргізуге бастамасы болып табылады.

Мысалы, кәсіпорын салық төлеуден жалтару мақсатында сауда орындарын жалға бергеннен түскен ақшаны төмендеткені анықталды. Салық тексеріс жүргізу кезінде жалға берушінің кассасына ақша төлегенін куәландыратын мәліметтер сауда орындарын жалға алушылардан талап етілді. Тексеріс нәтижесінде жалға беруші кәсіпорынның ірі мөлшерде салық төлеуден жалтарғаны анықталды.

Келтірілген мысалдан байқайтынымыз, тергеудің бастапқы кезеңінде мұндай жоспарды іске асыру бір мезгілде көптеген орындаушыларды талап етпейді. Алайда мұндай жағдайда тергеудің сәттілігі көп жағдайда тергеушінің тергеу әрекеттерін дұрыс жүргізу жүйелілігі мен кәсіпқойлығына байланысты. Аталған жоспарды жүзеге асыру кезінде күдіктіден жауап алу кезек күттірмейтін және бірінші кезектегі тергеу әрекеті болып табылмайтынын атап өткен жөн. Тергеу практикасынан байқайтынымыз, жағдай қолайлы болса да, бірінші кезекте салықтық тексеру актісін және бухгалтерлік құжаттарды зерделеуді, есепке жазуға қандай негіз болғанын анықтау, маманмен кеңестесуді, содан кейін айғақтарының адалдығы күмән тудырмайтын куәлардан жауап алуды жоспарлау керек. Жауап алу барысында дыбыс және бейнежазбаны қолдану орынды. Осыдан кейін адамды күдікті деп танып, одан жауап алуға болады. Алайда, осы жоспарды іске асыру процесінде бірінші жағдайдағыдай тергеу әрекеттерін жүргізуді жоспарлау қажеттілігі туындауы мүмкін деген жоққа шығарылмайды.

Тергеп-тексерудің келесі кезеңінде дәлелдемелерді одан әрі жинауға, тексеруге және бағалауға басты назар аударылады. Күдіктінің әрекетін саралау туралы сұрақтар шешілуге жатады. Егер салық қылмысын топпен жасаса, онда осы топқа қатысушылардың байланыстары анықталады, тергеудің бастапқы кезеңінде белгісіз адамдарды анықтау және оларды іздестіру шаралары қолданылады. Тергеудің осы кезеңінде топтың әрбір мүшесінің жасалған қылмысқа және қылмыстық әрекеттің басқа да эпизодтарына қатысу дәрежесін анықтау мақсатында жауап алу, беттестірулер және басқа да тергеу әрекеттері өткізіледі.

Салықтық қылмыстарды тергеу кезінде сот-экономикалық сараптама тағайындау жолымен салықтық тексеру актісін бағалау ерекше маңызға ие. Сот-экономикалық сараптамасынан басқа, құжаттарды зерделеумен байланысты өзге де сараптамалар тағайындалады, әдетте бұл сот-қолжазба және сот-техникалық сараптамалар және 1С-Бухгалтерия бойынша сот-компьютерлік сараптама.

Сот-экономикалық сараптаманы сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде жүргізген жөн. Өйткені, осы сараптама сот талқылауы кезінде тағайындалса, онда тергеуші сараптама өткізу процесіне араласа алмайды. Ал егер сот-экономикалық сараптама салықтық тексеру актісіне қарама-қайшы келсе, онда оған сот қана баға бера алады. Кей жағдайда сот осы сараптаманы тиісті зерделеп бағабермей, оған сүйене отырып, қылмыстық істі ақтау негізінде тоқтату мүмкін. Осыған орай, сот-экономикалық сараптаманы сотқа дейінгі тергеп-тексеру барысында тағайындаған абзал.

Мәселен, тергеу практикасында көбінесе салықтық тексеру актісі мен сот-экономикалық сараптама қорытындысы арасында қарама-қайшылық кездеседі. Осы сараптаманы тағайындау кезінде, және те кейін осы сараптаманың қорытындысына баға беру үшін салықтық тексеру актісінің мәнін, әсіресе есепке жазу негіздемесін толық меңгеру қажет. Әрі қарай, сараптаманы тағайындау кезінде салық органының маманын сараптаманы өткізуге қатысу мәселесін қарастыру қажет.

Сараптама өткеннен кейін оның қорытындысы салықтық тексеру актісінде салықтың есепке жазу сомасын азайтса, онда салық органының маманы мен сарапшыдан қалыптасқан мән-жайлар туралы жауап алу керек. Егер олар өзінің айғақтарында тұрып, бір-бірінің қорытындысын мойындамаса, онда олардың арасында беттестіру өткізу қажет.

Нәтижесінде сарапшының қорытындысына барлық жағдайда баға берілу керек, себебі «Қылмыстық істер бойынша дәлелдемелерді бағалаудың кейбір мәселелері туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2006 жылғы 20 сәуірдегі N 4 Нормативтік қаулысының 16-тармағына сәйкес «сарапшының қорытындысын бағалау және оның тұжырымдарының басқа дәлелдемелермен айырмашылығын анықтау кезінде сот бұл қарама-қайшылықты шешуі тиіс». Сонымен қатар, «Қылмыстық істер бойынша сот сараптамасы туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2004 жылғы 26 қарашадағы N 16 Нормативтік қаулысын басшылыққа алу қажет.

Әдетте, сот-тергеу практикасында сот-экономикалық сарапшының қорытындысын толық немесе ішінара анық емес деп таниды. Кейде сарапшының арифметикалық есебі салықтық тексеру актісінің арифметикасына сәйкес келсе де, бірақ та қорытындылары сәйкес келмейді. Бұл жағдайда қорытындыларды заң нормаларына сәйкестігін қарап, егер сарапшының қорытындылары заңға қайшы болып, ал салықтық тексеру актінің қорытындылары заңға сәйкес болса, онда дәлелдемелер ретінде салықтық тексеру актісі алынады. Ал сарапшының қорытындыларының кейбір тармақтарына жол берілмейтіндігі немесе анықтығы еместігі туралы міндетті түрде баға беру керек.

Дәлелдемелер ретінде сұрағын қарастырумен бірге, салық қылмысының іс- Дәлелдемелер ретінде сұрағын қарастырумен бірге, салық қылмысының іс-әрекетімен келтірілген зиянды өтеу сұрағын міндетті түрде қарастыру қажет. Өйткені, қылмыстық жауаптылықтың бір қызметі ретінде қалпына келтіру

көзделген. Салық қылмыстары бойынша төленбеген салықтарды өтеуге салық органдары салық заңнамасына сәйкес жүзеге асырады. Алайда, көп жағдайда салық төлеуден жалтарған ұйымда ешқандай ақша немесе мүлік болмайды, себебі басшылары алдын ала мүлікті салық берешегіне өндіріп алатынын біле тұра, активтерді ұстамайды немесе басқа жаққа шығарады.

Сол үшін бірінші кезекте салық органын жәбірленуші мен азаматтық талапкер ретінде тану керек. Екінші кезекте күдіктінің жеке атында және оған тіркелген басқа ұйымдарда тіркелген жылжымайтын және жылжитын мүлікті, банктағы шоттарда ақшаны, акциялар мен өзге мүлікті анықтау қажет. Үшінші кезекте күдіктіні азаматтық жауапкер ретінде танып, тергеу судьясы арқылы залал мөлшері шегінде мүлікке тиым салынады.

Кейбір жағдайларда салық қылмыстары бойынша қылмыстық табыс ретінде тәркілеуге жататын мүлік сирек анықталады, бірақ жоққа шығарылмайды.

Сот-тергеу практикасында жалған шот-фактура қолдану арқылы КТС пен ҚҚС төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстар әдеттегі салық қылмыстарынан басым кездеседі. Осыған орай, басым кездесетін фактілерді тергеп-тексерудің әдістемесін қарастырайық.

Жоғары кірістілік коэффициенті бар экономика салаларында «көлеңкелі» құрауыштың бар екендігін талдамалық зерттеулер көрсетті.

Әкімшілік кедергілер мен сыбайлас жемқорлық шығындарды «жабу» бизнеске қосымша жүктемеге айналған себептен, бизнес субъектілері салық салудан әдейі жалтарған [42].

Салық төлеуден жалтару фактілерінің басым көпшілігі СДТБТ-да бұрын жалған кәсіпорындар деп танылған сенімсіз кәсіпорындармен өзара есеп айырысу нәтижелері бойынша тіркелген болатын. Аталған өзара есеп айырысулар бойынша жаңа қылмыстық заңда нақты жұмыстарды орындаусыз, қызметтерді көрсетусіз, тауарларды тиіп-жөнелтусіз шот-фактураларды пайдалану ретінде саралау белгісі көзделген. Осылайша, жалған шот-фактураларды пайдалану арқылы салық төлеуден жалтару фактісі дәлелденуге жатады. Бұл жағдайда салық төлеуші КТС пен ҚҚС төлеуден жалтарады.

Сотқа дейінгі тергеп-тексеру мерзімдері үзілген қылмыстық істердің саны сотқа дейінгі тергеп-тексеруді жүзеге асыратын адамдарда салық салу саласында қажетті білімнің, сондай-ақ осы санаттағы істерді тергеп-тексерудің практикалық тәжірибесі мен дағдысының жоқ екенін ескере отырып, өздерінің қисынды аяқталуын таппайтынын куәландырады.

Көбінесе сотқа дейінгі тергеуді жүзеге асыратын адамдар қылмыстық құқық бұзушылық жасаудың мән-жайларын егжей-тегжейлі зерттемей, сот-экономикалық сараптама тағайындаумен ғана шектеледі. Өз кезегінде, сарапшы сараптамалық қорытынды жасау кезінде, мәмілені жарамсыз деп тану туралы соттың шешімі немесе шот-фактуралардың іс жүзінде жұмыстардың орындалмауын (қызметтердің көрсетілмеуін, тауарлардың жөнелтілмеуін) тану туралы соттың үкімі болған кезде ғана, салық төлеушіге салықты төлеуге

міндеттейтін салық заңнамасының нормаларына сілтеме жасайды. Осылайша, сарапшы оның қорытындысы сот шешімі немесе үкімі болған кезде ғана дәлел ретінде пайдаланылатыны туралы қорытынды береді.

Бұл ретте, осы санаттағы қылмыстық істерді зерделеу кезінде тергеуші преюдиция қолдану арқылы, дәлірек айтқанда мәмілелерді жарамсыз деп тану туралы азаматтық істер бойынша заңды күшіне енген соттың шешіміне негізделіп, салық төлеуден жалтару фактісін оңай жолмен дәлелдеу практикасын қолданатыны анықталады. Алайда, азаматтық іс бойынша сот шешімі кінәлілік туралы қорытындыларды алдын ала шеше алмайды, осыған байланысты тікелей пиғыл қылмыстық іс бойынша сотқа дейінгі процесс шеңберінде дәлелдеуге жатады [37].

Нәтижесінде, салық төлеуден жалтару фактілері бойынша қылмыстық істер өзінің қисынды аяқталуын таппайды және олар бойынша мерзімдер үзіледі және қылмыс ашылмай қалады, бұл қылмыстық процесс міндеттерін орындамауға әкеп соғады.

Сонымен қатар, салық қылмыстары бойынша қылмыстық істерді тергеу кезінде, атап айтқанда, салықтардың төлемеген сомасын анықтау үшін салық заңнамасы нормаларының талаптарын ескеру қажет, атап айтқанда салықтық тексеру актісінің болуы керек. Әсіресе, егер салықты төлемеу фактісін қылмыстық қудалау органы анықтаса.

Бұл ретте, салықтық тексеру актісіз СДТБТ-да тіркелген қылмыстық істер бар және олар бойынша 5 жыл құрайтын, ал 2020 жылдан 3 жыл құрайтын талап қою мерзімдері өтіп кеткен.

Сонымен бірге, салықтық тексеру акті себебімен СДТБТ-да тіркелген қылмыстық істер де бар, бірақ салықтың есепке жазу сомасы бұл актілерде оның контрагенті сот арқылы жалған кәсіпкер немесе жалған шот-фактура жазу әлде мәмілені жарамсыз деп тану туралы шешімдер немесе үкімдер жоқ.

Ал ҚР ҚК 244 және 245 баптары бойынша СДТБТ-да тіркелген, салықтық тексеру актісі жоқ және қылмыс жасалған сәттен бастап салық міндеттемесі бойынша талап қою мерзімі өтіп кеткен қылмыстық істерге қатысты, оларды дәлелденбегені үшін қылмыстық қудалауды тоқтату керек. Бұл әрекет 2019 жылғы 2 қыркүйектегі Қазақстан халқына Президент Жолдауына сәйкес келеді, яғни бизнес өкілдері құқық қорғау және тексеруші органдардың іс-әрекетіне байланысты көптеген қиындыққа тап болуда [43].

Жоғарыда көрсетілген мән-жайлардан байқайтынымыз, сот-экономикалық сараптаманы тағайындаумен және мәмілені жарамсыз деп тану туралы азаматтық іс бойынша сот шешімінің, сондай-ақ сот шешімі (үкімі) болмай шығарылған салықтық тексеру актісінің болуымен қатар басқа дәлелдемелерді жинауды жүзеге асыру және оларды дәлелдеу кезінде жаңа тәсілдерді қолдану қажет.

Осы пікірмен К.Ж. Капсалямовтың позициясы сәйкес келеді, яғни «жеткілікті дәлелдемелердің болуы, яғни дәлелдемелердің жиынтығына негізделген тергеушінің адамды жасаған нақты қылмысы үшін жауапқа тарту

қажеттігі туралы нанымды тергеушіге айыпталушы ретінде адамды тарту құқығын беретін негіз болып табылады [44].

Сот-тергеу практикасы салық төлеуден жалтару шығыс бөлігін ұлғайту жолымен жасалатынын көрсетеді, бұл үшін салық төлеуші көбінесе шығыстар туралы бастапқы құжаттарды кейінгі кеш күндермен сатып алады. Сұраныстың пайда болуына байланысты белгілі бір сыйақы үшін осы құжаттарды сатуға белгілі ұсыныс туады. Бұл туралы адамдардың іс жүзінде жұмыстар орындалмай (қызмет көрсетілмей, тауарларды жөнелтпей) бастапқы құжаттарды (шарт, шот-фактура, орындалған жұмыстар актісі, тауарларды босату жүкқұжаты және басқалары) сатқаны үшін тұтқындалған фактілері куәландырады.

Осылайша, жалған шот-фактураларды жазып бергені үшін ҚР ҚК-нің 216-бабы, ал оны қолданғаны үшін ҚР ҚК-нің 245-бабы 2-бөлігінің 1-тармағы бойынша қылмыстық жауапкершілік көзделген. Аталған қылмыстың екі түрін меншікке қарсы қылмыстармен салыстыруға болады, дәлірек айтқанда мүлікті ұрлағаны үшін ҚР ҚК-нің 188-бабы бойынша, ал ұрланған мүлікті сатып алғаны үшін, яғни көрінеу қылмыстық жолмен табылған мүлікті сатып алғаны үшін ҚР ҚК-нің 196-бабы бойынша жауапкершілік қарастырылған [10].

Назар аударған жөн, ҚР СК (2008 жылғы редакциядағы) 263-бабы 7-тармағына сәйкес шот-фактура қағаз жеткізгіште – айналым жасалған күннен ерте емес және өткізу бойынша айналым жасалған күннен кейін күнтізбелік жеті күннен кешіктірілмей жазып беріледі [45]. ҚР СК (2017 жылғы редакциядағы) 413-бабы 1-тармағы 4-тармақшасына сәйкес шот-фактура өткізу бойынша айналымды жасау күнінен ерте емес және осындай күннен кейін күнтізбелік он бес күннен кешіктірілмей жазып беріледі [4].

Сотқа дейінгі тергеп-тексеруге кіріскен соң, бірінші кезекте шот-фактурада көрсетілген күнтізбелік күннің және оның іс жүзінде жасалған күнімен сәйкестігін анықтау қажет. Ол үшін бастапқыда салық органдарынан тексерілетін салық төлеушінің өзіне және оның шот-фактураны жазып берген контрагентіне «Сатушылар мен сатып алушылар бойынша Пирамида» талдамалы есебін талап ету қажет.

Жазылған және есепке алынған шот-фактуралар ҚҚС бойынша кезекті салық декларацияларында көрсетіледі. Бірақ та салық заңнамасы қосымша салық декларациясын тапсыруға мүмкіндік береді, себебі кезекті декларацияны тапсыру кезінде есеп беретін тұлғалар тарапынан бастапқы құжаттарды бухгалтерияға уақтылы тапсырмау немесе басқа жағдайлар туындауы мүмкін.

«Сатушылар мен сатып алушылар бойынша Пирамида» талдамалы есебін алған соң бірінші кезекте қосымша салық декларацияларын тапсырғанына көңіл аудару керек. Салық декларациясының нөмірі мен тапсыру күніне назар аударып, егер де тексерілетін салық төлеушіде және оның контрагентінде декларация қосымша болып табылса, онда мұндай шот-фактураны күдік туғызады деп есептеу қажет.

Бұдан әрі, «1С-Бухгалтерия» бағдарламасын салық төлеушіде де, шот-фактура жазып берген контрагентте де міндетті түрде тасымалдаушыда сақталған ақпаратты жоғалту тәуекелін болдырмау үшін сақтық шараларын қолдана отырып, маманның қатысуымен алу жүргізілсін. Маман көмегімен бұл бағдарламада күдік туғызған шот-фактураның жасалған күнін анықтау қажет, себебі көптеген жағдайларда шот-фактурадағы көрсетілген күні іс жүзіндегі жасалған күнтізбелік күнге сәйкес келмейді, яғни құжат кейінірек жасалуы мүмкін.

Мамандарды тартуда В.Н. Хрусталеvтың пікірі назар аударуға лайық, ол өзінің ғылыми еңбектерінде «криминалист-мамандарды тергеу әрекеттерін жүргізуге тарту тәжірибесінің талдауы тергеушіге көрсетілетін арнайы білімді пайдалану бойынша көмектің негізгі түрлерін бөлуге мүмкіндік береді. Оларға мыналар жатады: криминалистикалық, әдістемелік, консультациялық, техникалық көмек» [46].

Сонымен қатар, «1С-Бухгалтерия» бағдарламасында күнтізбелік күнге сәйкес келмейтін құжатты жасау туралы анықталған мәліметтерді маманның қорытындысымен, ал ең жақсы жағдайда компьютерлік технология құралдарына сот-техникалық сараптама қорытындысымен ресімдеу керек [47].

Одан әрі, шот-фактураның өзін және оның орналасқан жерін анықтап, оны тергеу судьясының санкциясымен алу қажет, себебі қазіргі уақытта сот санкциясыз алынған құжат, кәсіпкерлік заңнамасының бұзылуына байланыстырып дәлелдемелер базасынан алып тастау туралы сот тәжірибесі қалыптасқан [48].

Шот-фактуралардың өзінде оны жазып берген кәсіпорынның мөрінің бедері (оттиск) бар. Мөрдің бедеріне клишенің тозуын анықтауға арналған құжаттарға сот техникалық-криминалистикалық сараптама жүргізу керек.

Осылайша, құжаттардағы қылмыстың материалдық іздерінің көрсетілуін анықтау тәсілдерінің бірі зерттеуге жеткілікті бос үлгілерді ұсына отырып, құжаттарға сот техникалық-криминалистикалық сараптама жүргізу болып табылады.

Е.Н. Бегалиевтің піріне сәйкес «Жалған құжаттарды дайындау, пайдалану және өткізу процесі тергелетін оқиға бойынша із кесу ақпаратының бар-жоғын болжайды. Жалпы қылмыстың қарастырылатын түрлерін ашу мен тергеудің табыстылығы – ізденушінің іздерді табуға, тіркеуге, алып қоюға және зерттеуге бағытталған қызметке қаншалықты жауапты болуына байланысты [49].

Сараптама тағайындау алдында клишенің тозуын анықтау үшін зерттелетін кезеңге салыстырмалы үлгілерді белгілеу қажет. Салыстырмалы үлгілер ретінде шот-фактура жазып берген кәсіпорынның банктерден алынған құжаттарды (төлем тапсырмаларын) жатқызуға болады, себебі олар іс жүзінде жасалады. Алдымен құжатты салыстырмалы деп тану үшін төлем тапсырмасында мөр бедері басылған ба әлде мәтін кейінірек жазылған ба, соны белгілеу қажет. Егер мәтінге мөр бедері кейінірек басылса, онда бұл құжатты

зерттеу үшін еркін үлгі ретінде тануға болады, өйткені төлем тапсырмасы іс жүзінде жасалады.

Содан кейін алынған күдікті шот-фактураны еркін үлгілерімен бірге сарапшыға мына сұрақтарды қоя отырып жолдау қажет: зерттелетін құжатта және салыстырмалы үлгіде мөр бедері бір клишемен басылған ба, егер солай болса клишенің тозуы бойынша зерттелетін құжатқа ұқсас салыстырмалы үлгілердің қайсысы сәйкес келеді.

Егер сарапшының қорытындысы күдікті шот-фактураның шот-фактураның өзінде көрсетілгеннен кейінгі күндерге сәйкестігін растайтын болса, онда дәлелдемелердің жиынтығында (шот-фактураларды қосымша салық декларацияларында көрсету, құжатты «1С Бухгалтерия» бағдарламасында кейінгі күндерде жасау) күдікті шот-фактураны жалған шот-фактура санатына жатқызуға болады.

Осылайша, жалған шот фактура қасақана жазылған және өз кезегінде салық төлеуші де қасақана қолданған деп анықталады.

Жиналған дәлелдемелермен қатар, көбінесе кешірек жасалған шот-фактуралар бойынша есеп айырысу қолма-қол тәртіпте жүргізіледі және фискалдық жады бар бақылау-кассалық машинадан чек берумен бірге жүреді. Бұл ретте, бақылау-кассалық машиналар Интернет желісі арқылы ҚР Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитетінің серверіне қосылған. Мемлекеттік кірістер комитетінің ресми сайты арқылы чектің шынайылығын тексеруге болады, ал чектің өзінде берілген күні бойынша құжаттарды сатып алуға өтініш берген күнін куәландыратынын тексеруге болады. Сонымен қатар, құжаттарды сатып алғанда есеп айырысу кезінде салық төлеушіде чек алу барысында өзінің кассасында ақша болмайды, және қолма-қол есеп айырысу үшін аванстық есеп берулер кеш күндермен белгіленеді.

Қолма-қол есеп айырысумен қатар қолма-қол ақшасыз есеп айырысу бойынша да ұқсас жағдай. Шот-фактура жазып беретін кәсіпорынның мекен-жайына ақша аудару кезінде, төлем тапсырмасының «Төлем мақсаты» (Назначение платежа) бағанында алдын ала төлем немесе аванстық төлем деп көрсетіледі. Ал шот-фактураның өзі қосымша салық декларациясында ақша аудару күнінен бұрын көрсетіледі. Қолма-қол ақшасыз есеп айырысу бойынша жалған шот-фактураны пайдалану фактісін жоғарыда сипатталған жолмен дәлелдеуге болады.

Осылайша, жоғарыда сипатталған дәлелдеу әдістерін қолдану арқылы салық қылмыстары туралы қылмыстық істерді жан-жақты, толық және объективті тергеудің шынайылығын, латенттілік деңгейін төмендетуді және ашылуын арттыруды қамтамасыз етеді.

ҚОРЫТЫНДЫ

Жүргізілген зерттеу барысында салық төлеуден жалтару жөнінде қылмыстық істер бойынша дәлелдеуге жататын мән-жайларды анықтау және жүзеге асыру мәселелері бойынша қарастырылып жатқан қылмыстың қылмыстық-құқықтық және криминалистикалық сипаттамасы мен салық құқығының жеке нормаларын анықтау, тергеу кезінде қалыптасатын типтік тергеу жағдайларын анықтап, оларға сәйкес аса тиімді тергеу шешімдерін ұсыну сұрақтары зерделенді.

Салықтық қылмыстың криминалистикалық сипаттамасын егжей-тегжейлі әзірлеу үшін қылмыстық-құқықтық сипаттаманың маңыздылығын мойындай отырып, біз тиісті қылмыстық-құқықтық нормаларға талдау жасап, саралаудың жекелеген пікірталас мәселелеріне назар аудардық. Біз өкінішке орай, қылмыстық-құқықтық нормалар әрдайым мінсіз құрастырылмай, өз кезегінде саралаудағы қиындықтарды ғана емес, сондай-ақ қандай да бір жағдайларды дәлелдеуде қиындықтарды туындатады деп айтуға мәжбүр болдық. Осы мақсатта ҚР ҚК 244 және 245-баптарының қылмыстық-құқықтық нормасына «декларация» мен «салық» мәтіндерінен кейін жақшаның ішінде олардың көпше түріндегі «салықтар» мен «декларациялар» мәтіндерінің баламасын енгізуді жөн көрдік және ол келесі редакцияда болуы тиіс:

«244-бап. Азаматтың салық (салықтар) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы

Азаматтың декларация (декларациялар) тапсыруы міндетті болып табылатын жағдайларда кірістері туралы декларацияны (декларацияларды) табыс етпеу арқылы не салықтарды және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді есептеумен немесе төлеумен байланысты, кірістері немесе шығыстары туралы не салық салуға жататын мүлкі туралы декларацияға (декларацияларға) немесе өзге де құжаттарға көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы, іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиеп-жөнелтілмей шот-фактура пайдаланыла отырып жасалған, салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтаруы, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса

245-бап. Ұйымдарға салынатын салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтару

1. Декларация (декларациялар) табыс ету міндетті болып табылған кезде декларацияны (декларацияларды) табыс етпеу не салық салынатын басқа да объектілерді және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді жасыру жолымен декларацияға (декларацияларға) табыстар және (немесе) шығыстар туралы көрінеу бұрмаланған деректерді енгізу арқылы ұйымдарға салынатын салықты (салықтарды) және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді

төлеуден жалтару, егер бұл іс-әрекет ірі мөлшердегі салықты (салықтарды) және (немесе) басқа да міндетті төлемдерді төлемеуге әкеп соқса».

Салық төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстарды дайындауға, тікелей жасауға, жасыруға бағытталған құқық бұзушылардың іс-әрекет жүйесі талданды.

Қылмыстық қол сұғушылық затының тән ерекшеліктерін талдай отырып, біз қолданыстағы салық заңнамасын зерделеуді жүзеге асырдық.

Қылмыс жасау жағдайы аясында криминалистикалық сипаттаманың элементі ретінде біз кеңістіктік-уақыттық факторларды зерттедік. Салық қылмыстарын жасау орны ретінде зерттелді: табыс алу үшін тауарларды өткізу (жұмыстарды орындау, қызмет көрсету) орны; кірістер мен шығыстар туралы бастапқы құжаттарды жасау орны; аталған бастапқы құжаттарды сақтау орны; салық декларациясын тапсыру орны.

Осы қылмысты жасаудың уақыттық сипаттамалары: кіріс алу уақытына, кірістер мен шығыстар туралы бастапқы құжаттарды жасау уақытына, салық декларациясын дайындау мен тапсыру уақытына, салықты төлеу уақытына бөлінеді.

Теориялық және эмпирикалық көздерді талдай отырып, біз жауапкершілікке тартылатын тұлғалардың келесі санаттарын қалыптастырдық: ұйымның басшысы (басшылық); ұйымның бас бухгалтеры; басшымен немесе бас бухгалтермен сыбайлас қатысушы ретінде ұйымның бухгалтерлері мен материалдық-жауапты адамдар; жалған тұлғаларға тіркелген ұйым басшысының міндеттерін немесе функцияларын іс жүзінде орындайтын адамдар; дара кәсіпкерлер; жеке практикамен айналысатын адамдар; жеке тұлғалар.

Сонымен бірге, заңды тұлғаны қылмыс субъектісі ретінде тануға қылмыстық құқықтың қағидаттары мүмкіндік бермейтіні туралы айқындалған. Сол үшін заңды тұлғаны қылмыс қаруы ретінде тануға ешбір қарсылық жоқ болғандықтан, қылмысқа қатысы бар заңды тұлғаларды, тек ҚР Азаматтық кодексінің 49-бабына сәйкес азаматтық соттар арқылы таратпай, сонымен қатар бұл туралы норманы қылмыстық процестік заңнамада өзінің орнын табуы туралы қажеттілігі қарастырылған. Бұл жағдайда көп мәселелер қылмыстық істі қарау барысында шешілер еді, яғни оның таратылуы немесе уақытша тоқтатылуы. Бұл ҚР ҚПК келесі редакцияда болуы тиіс:

«118-бап. Заттай дәлелдемелер

1. Мыналар заттай дәлелдемелер деп танылады:

1-1) егер қылмыстық құқық бұзушылық жасаудың қаруы немесе өзге де құралы ретінде пайдаланылған заңды тұлғалар;

3. Қылмыстық істі тоқтату туралы шешім шығару немесе үкім шығару кезінде заттай дәлелдемелер туралы мәселе шешілуге тиіс. Бұл ретте:

1-3) қылмыстық құқық бұзушылық құралы немесе өзге де құралы ретінде пайдаланылған заңды тұлғалар таратылуға не қызметін тоқтата тұруға жатады;».

Зерттеу аясында СДТБТ-да салықтық қылмыстар туралы фактілерін тіркеудегі және сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастаудағы іс-қимылдар алгоритмі жүйелендірілді. Бірқатар көзқарастар талданды, сондай-ақ салық төлеуден жалтарумен байланысты қылмыстық істерді тергеу кезінде дәлелдеуге жататын мән-жайлардың нақты тізбесі ұсынды.

Салық салу саласындағы қылмыстық істер бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеру және сот талқылауы барысында келтірілген залалды анықтайтын дәлелдемелер ретінде салық заңнамасының нормаларына сәйкес салықтық тексеру актісінің міндетті түрде болуына ерекше назар аударылды. Осыған орай, «Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысына жеке тармақпен «сотталушының бюджетке салық және басқа төлемдерді төлеуден жалтарған сомасын тек салықтық тексеру актісі негізінде ғана есептеуге болады, бірақ сотқа дейінгі тергеп-тексеруді бастау үшін салық қызметі органының қорытындысы жеткілікті» мәтінін ұсыну туралы қажеттілігі қарастырылды.

Бастапқы тергеу жағдайларының тізбесі, атап айтқанда жедел-іздіксіз қызметінің нәтижелері және салықтық тексеру актілері бойынша ажыратылды. Тергеп-тексерудің алдын ала кезеңінде тергеу жағдайының қалыптасу белгілері негізделген.

Жалған шот-фактураларды қолдану деректері бойынша КТС мен ҚҚС төлеуден жалтарған фактілер жөнінде тергеліп жатқан қылмыстық істер бойынша дәлелдемелерді жинау әдістемесі әзірленіп, Алматы қаласы бойынша Экономикалық тергеу департаментінде қолданысқа енгізілді.

Қылмыс жасаудың нақты тәсіліне байланысты салықтық тексеру актілерін зерделеу және құжаттық зерттеу түрлері жүйелендірілген. Жұмыста дәстүрлі криминалистикалық іздерді анықтаудың маңыздылығы туралы көрсетілген, яғни маман-криминалистің құжаттарды (заттарды) қарауға қатысуының маңыздылығына және құқыққа қарсы іс-әрекеттің құжаттық іздерін, сондай-ақ компьютерлік ақпарат түріндегі із-заттарды анықтаудың басымдығына бағдарлануына байланысты. Тергеу судьясының санкциясыз кәсіпкерлік субъектілерінен құжаттар мен заттарды алуға байланысты тәжірибе сынға алынды. Себебі, қорғаушы тарап алынған дәлелдемелерді кәсіпкерлік заңнамасының бұзылуымен байланыстырып, өтініш жасау арқылы оны дәлелдемелер базасынан алып тастау туралы сот тәжірибесін қалыптастыруда.

Осы еңбекте салықтық тексеру актісі және сарапшының қорытындысы ретінде дәлелдемелерді бағалау, атап айтқанда олардың арасындағы салықтың есепке жазу сомасы бойынша қайшылықтарды жою жөніндегі ұсынымдар тұжырымдалған. Бұл ретте маманның салықтық тексеру актісіне және сарапшының қорытындысына баға беру кезінде «Қылмыстық істер бойынша дәлелдемелерді бағалаудың кейбір мәселелері туралы» ҚР Жоғарғы Сотының 2006 жылғы 20 сәуірдегі N 4 Нормативтік қаулысының 16-тармағын және «Қылмыстық істер бойынша сот сараптамасы туралы» ҚР Жоғарғы Сотының

2004 жылғы 26 қарашадағы N 16 Нормативтік қаулысын басшылыққа алу қажет. Себебі, аталған нормативтік қаулыларға сәйкес «сарапшының қорытындысын бағалау және оның тұжырымдарының басқа дәлелдемелермен айырмашылығын анықтау кезінде сот бұл қарама-қайшылықты шешуі тиіс».

Салық төлеуден жалтару сомасы ретінде келтірілген залалды өтеу мақсатында қылмыстық процесте азаматтық талап қою және тиым салынуға жататын мүлікті табу тәртібі көрсетілген. Бұл жағдайда мемлекет атынан жәбірленуші және азаматтық талапкер ретінде салық төлеуден жалтарған салық төлеушінің мекен-жайы бойынша жергілікті салық органы болып табылады, ал жәбірленушінің өкілі сол салық органының лауазымды тұлғасы. Сондай-ақ азаматтық талап қою бөлігінде орындалуын жүзеге асыру үшін тек салық төлеушінің мүлігі емес, сонымен бірге күдіктінің атындағы және оған тіркелген заңды тұлғаның жеке мүлігіне де тиым салынады.

Қорыта келгенде жүргізілген зерттеу мен әзірленген ұсыныстар:

- ҚР ҚК 244 және 245-баптарында көзделген қылмыстарды саралау кезінде дұрыс түсінік беруге;
- салық қылмыстарның іздерін анықтаудың типтік криминалистикалық тәсілдері мен әдістерін қолдануға;
- салық қылмыстарын жасау мақсатында пайдаланылған заңды тұлғаларды тек ҚР Азаматтық кодексінің 49-бабына сәйкес азаматтық сот ісін жүргізу арқылы таратпай, сонымен бірге қылмыстық процестік заңнама арқылы қылмыс құралы ретінде танып, оны таратуға немесе қызметін уақытша тоқтатуға;
- адамды салық қылмысы үшін соттаған кезде келтірілген залал салық заңдарының нормаларына сәйкес салықтық тексеру актісімен анықталуына;
- СДТБТ-да жедел-іздістіру қызметінің нәтижелерін тіркеу кезінде келтірілген залал туралы ақпаратты растайтын салық қызметі органдарының қорытындысын қолдануға жол берілуіне;
- тергеп-тексерудің бастапқы кезеңінде салықтық тексеру актілерінің мәні мен мазмұнын дұрыс түсініп талқылауға және де кейінгі кезеңінде істі қысқа мерзімде аяқтап, келтірілген залалды өтеуге;
- Жалған шот-фактураны қолдану арқылы КТС пен ҚҚС төлеуден жалтару деректері бойынша тергеп-тексеру әдістемесін қолдануға әкеледі.

ҚОЛДАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР ТІЗІМІ

1. 1. Қазақстан Республикасының Конституциясы, Конституция 1995 жылы 30 тамызда республикалық референдумда қабылданды // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K950001000>) – интернет көзі.
2. «Әлеуметтік-экономикалық жаңғырту – Қазақстан дамуының басты бағыты» [Текст]: Қазақстан Республикасының Президенті – Ұлт Көшбасшысы Н.Ә.Назарбаевтың Қазақстан халқына Жолдауы, Астана қ., 2012 жыл 27 қаңтар // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1200002012/history>) – интернет көзі.
3. «2020-2022 жылдарға арналған республикалық бюджет туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2019 жылғы 4 желтоқсандағы № 276-VI ҚРЗ // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1900000276>) – интернет көзі.
4. «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» (Салық кодексі) Қазақстан Республикасының Кодексі 2017 жылғы 25 желтоқсандағы № 120-VI ҚРЗ // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1700000120>) – интернет көзі.
5. 2016-2019 жылдарға «Қылмыстық құқық бұзушылықтарды тіркеу туралы» № 1-М нысанды есептен ақпарат // (<http://pravstat.prokurator.kz/rus>) – интернет көзі.
6. Соловьев И.Н. Реализация уголовной политики России в сфере налоговых преступлений: проблемы и перспективы: Дис. ... доктор юридических наук. Москва, 2004 (<http://www.dissercat.com/content/realizatsiya-ugolovnoi-politiki-rossii-v-sfere-nalogovykh-prestuplenii-problemy-i-perspektiv>) – интернет көзі.
7. 2014 жылғы 3 шілдедегі № 226-V ҚРЗ Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексі // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1400000226>) – интернет көзі.
8. Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан. – Алматы: ТОО «Издательство «Норма-К», 2016. – 752 с.
9. Соловьев И.Н. Налоговые преступления. Специфика выявления и расследования. – Москва: Проспект, 2011. – 216 с.
10. Бөтеннің мүлкін заңсыз иемдену жөніндегі істер бойынша сот тәжірибесі туралы [Мәтін]: Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2003 жылғы 11 шілдедегі N 8 Нормативтік қаулысы // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P03000008S_) - интернет көзі.
11. «Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2007 жылғы 28 ақпандағы N 234 Заңы // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z070000234_) – интернет көзі.
12. 1994 жылғы 27 желтоқсандағы № 268-XIII Қазақстан Республикасының Азаматтық кодексі // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K940001000_) – интернет көзі.
13. 2015 жылғы 29 қазандағы № 375-V ҚРЗ Қазақстан Республикасының Кәсіпкерлік кодексі // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1500000375>) – интернет көзі.

14. Борчашвили И.Ш. Комментарий к Уголовному кодексу Республики Казахстан. Особенная часть (том 2). – Алматы: Жеті Жарғы, 2015 – 1120 с.
15. Постановление Пленума Верховного Суда Российской Федерации от 26 ноября 2019 г. N 48 г. Москва «О практике применения судами законодательства об ответственности за налоговые преступления» // (<http://rg.ru/2019/12/06/postabovlenie-nalog-dok.html>) – интернет көзі.
16. Теоретические проблемы привлечения к уголовной ответственности юридических лиц в Республике Казахстан // (<http://articlekz.com/article/21706>) – интернет көзі.
17. Юридическое лицо как орудие преступления – Закон и правопорядок // (<http://zakon.rin.ru/cgi-bin/view.pl?midr=484&id=645>) – интернет көзі.
18. Уголовный кодекс Казахской ССР от 22 июля 1959 года // (http://adilet.zan.kz/rus/docs/K590002000_) – интернет көзі.
19. АДВОКАТЫ КОММЕНТИРУЮТ И ПРЕДЛАГАЮТ // (<http://advokatura.kz/advokaty-kommentiruyut-i-predlagayut>) – интернет көзі.
20. 1997 жылғы 16 шілдедегі N 167 Қазақстан Республикасының Қылмыстық кодексі // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K970000167_) – интернет көзі.
21. «Қазақстандықтардың әл-ауқатының өсуі: табыс пен тұрмыс сапасын арттыру» [Мәтін]: Қазақстан Республикасы Президентінің 2018 жылғы 5 қазандағы Жолдауы // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K18002018_1) – интернет көзі.
22. Қылмыстық құқық бұзушылықтардың бірнеше рет жасалуын және жиынтығын саралау туралы [Мәтін]: Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2006 жылғы 25 желтоқсандағы N 11 Нормативтік қаулысы // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P06000011S_) - интернет көзі.
23. Қазақстан Республикасының 2010 жылдан 2020 жылға дейінгі кезеңге арналған құқықтық саясат тұжырымдамасы туралы [Мәтін]: Қазақстан Республикасы Президентінің 2009 жылғы 24 тамыздағы N 858 Жарлығы - (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/U090000858_) - интернет көзі.
24. Шумак Г.А., Криминалистика: ответы на экзаменационные вопросы. 2012 // (<https://sci-lib.biz/kriminalistika/kriminalisticheskiy-analiz-prestupleniya-68911.html>) – интернет көзі.
25. Чельшева О.В., Феськов М.В. Расследование налоговых преступлений. – СПб: Питер, 2001. – 288 с.
26. Кабыкенова А.Б. Криминалистические приемы и методы изучения личности преступника: учеб. пособие / Амина Балгабаевна Кабыкенова.- Астана: Идан, 2011. – 182 с. // (<http://elib.kaznu.kz/book/2058>) – интернет қайнар көзі.
27. Сорокотягин И.Н. Специальные познания расследовании преступлений / отв. ред. Драпкин Л.Я. Ростов на Дону.: Ростовский университет, 1984.- 119 с.
28. Белкин Р.С. Курс криминалистики: Общая теория криминалистики. В 3-х томах. Т. 1. - М.: Юристъ, 1997. - 408 с.

29. Мозговых Г.А. Криминалистическая характеристика преступлений. - Алматы. : Данекер. 2002.- 146 с.
30. Джакишев Е.Г. Криминалистическая характеристика преступлений и ее значение в определении основных обстоятельств подлежащих доказыванию // Некоторые вопросы борьбы с преступностью в Каз. ССР, сб. науч. трудов. -Алма-Ата.: КазГУ, 1987.-77-80.
31. Криминалистика: Учебник для вузов / Под ред. Т.В. Аверьяновой, Р.С. Белкина, Ю.Г. Корухова и Е.Р. Россинской. – М.: ИНФРА. 1999. - 990 с.
32. Шапиро Людмила Геннадьевна. Использование специальных познаний при расследовании преступных уклонений от уплаты налогов: автореферат дис. ... кандидата юридических наук: 12.00.09. - Саратов, 1999. - 26 с. // (<https://search.rsl.ru/ru/record/01003204490>) – интернет көзі.
33. Дубонос Е.С., Павлова Н.В. Фирмы «однодневки» для уклонения от уплаты налогов // Налоговый вестник. 2009, №12. С. 44-45.
34. Крылов И.Ф. Криминалистическое учение о следах. - Ленинград.: Издательство Ленинградского университета. 1976.- 198 с. // (<https://ru.b-ok.cc/book/3203763/666b72>) – интернет көзі.
35. Расследование налоговых преступлений: учебное пособие для магистрантов / И.В. Александров. - М.: Издательство Юрайт, 2015.- 405 с. // (<https://ru.b-ok.cc/book/3203763/666b72>) – интернет көзі.
36. Криминалистика / Под ред. доктора юрид. наук, проф. В.А. Образцова. - М.: Юристъ, 1997. - 760 с. // (<https://b-ok.org/book/2987583/96b4fa>) – интернет көзі.
37. 2014 жылғы 4 шілдедегі № 231-V ҚРЗ Қазақстан Республикасының Қылмыстық-процестік кодексі // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1400000231>) – интернет көзі.
38. Строгович М.С. Избр. труды в 3-х томах. Теория судебных доказательств. М.: Наука, 1991. Т. 3. 300 с.
39. Теория доказательств - Владислав Лоер // (http://adhdportal.com/book_2988_chapter_13_N_3._OBSTOJATELSTVA,_PO_DLEZHASHNIE_DOKAZYVANIJU.html) – интернет көзі.
40. Теория доказательств - В.М. Тертышник, С.В. Слинко // (http://adhdportal.com/book_2986_chapter_4__1._Ponjatie_i_vidy_dokazatelstv._Problemy_dopustivosti_ispolzovaniya_vdokazyvanii_sovremennykh_nauchno-tehnicheskikh_metodov_i_sredstv.html) – интернет көзі.
41. «Мемлекеттік аудит және қаржылық бақылау туралы» Қазақстан Республикасының Заңы 2015 жылғы 12 қарашадағы № 392-V ҚРЗ // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/Z1500000392>) – интернет көзі.
42. Конституция Республики Казахстан. Научно-практический комментарий. – Алматы: Раритет, 2010. – 400 с.
43. «Сындарлы қоғамдық диалог - Қазақстанның тұрақтылығы мен өркендеуінің негізі» [Мәтін]: Мемлекет Басшысының 2019 жылғы 2

- қыркүйектегі Қазақстан халқына Жолдауы // (<http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K1900002019>) – интернет көзі.
44. Капсәліямов К.Ж. Уголовное преследование и способы собирания доказательств: Учебное пособие. – Астана: «Фолиант», 2001 г. – 112 с.
45. «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» (Салық кодексі) Қазақстан Республикасының Кодексі 2008 жылғы 10 желтоқсандағы № 99-IV ҚРЗ // (http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000099_) – интернет көзі.
46. Хрусталеv В.Н., Трубицын Р.Ю. Участие специалиста-криминалиста в следственных действиях. – СПб.: Питер, 2003. – 208 с.: ил. – (Серия «Учебные пособия»).
47. Пискунова Е.В. Компьютерные технологии в судебно-экспертной деятельности: Курс лекции / Под ред. Т.Ф. Моисеевой. – М.: РГУП, 2016.
48. Приговор Октябрьского районного суда города Караганды от 29 апреля 2019 года № 3570-18-00-1/391 // (<https://sud.gov.kz/rus/court-acts>) – интернет көзі.
49. Бегалиев Е.Н. Расследование преступлений, совершаемых путем подделки материальных объектов. – Алматы: Дайк-Пресс, 2008. – 368 с.