**САЛЫҚ КОДЕКСІНІҢ ЖАЛПЫ БӨЛІМІ БОЙЫНША АНЫҚТАМА**

Салық кодексінің жобасына салық төлеушілердің жағдайын едәуір нашарлататын бірқатар нормалар енгізілген.

***1. ЖЕКЕЛЕГЕН НОРМАЛАРДЫ ЗАҢҒА ТӘУЕЛДІ НОРМАТИВТІК АКТІЛЕРГЕ КӨШІРУ***

Салық кодексінің жобасында әкімшілік ережелерді заңға тәуелді НҚА деңгейінде бекітуді көздейтін ережелер бар.

ҰКП салық төлеушінің қызметі мен міндеттемелеріне айтарлықтай және/немесе тікелей әсер ететін нормаларды заңнамалық (кодификацияланған) деңгейде бекіту және Парламенттің қабылдау қажеттігі туралы ұстанымда. Мұндай нормаларға келесі сұрақтар жатады:

- салық органдары қамтамасыз ету тәсілдерін және/немесе мәжбүрлеп өндіріп алу шараларын қолданатын салық берешегінің шекті мөлшері;

- қызметті тарату, қайта ұйымдастыру және тоқтату кезінде жекелеген салық міндеттемелерін орындау тәртібі;

- салықтық тіркеу тәртібі;

- салық төлеушінің қызметін мәжбүрлеу тәртібімен тоқтату тәртібі;

- салықты, бюджетке төленетін төлемді, өсімпұл мен айыппұлды есепке жатқызу және қайтару тәртібі.

***2. ӘКІМШІЛІК ӘДІЛЕТ ПЕН ҚҰҚЫҚТЫҢ БАСҚА ДА САЛАЛАРЫНЫҢ ҚОЛДАНЫЛУЫН ШЕКТЕУ***

Салық кодексінің жобасы ӘРПК, КК, «Құқықтық актілер туралы» ҚР Заңын *қолдануы шектеледі*: мысалы, ҚР өзге де заңнамасының қағидаттарын бұзу әкімшілік актіні заңсыз деп тануға негіз болмайды деген норма көзделген.

Бұдан басқа, Салық кодексінің жобасында салықтық тексеру нәтижелеріне және салық органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағымдану кезінде:

- сотқа дейінгі тәртіпте ӘРПК қолдану *толығымен алынып тасталады*;

- сот тәртібімен *Салық кодексінің* ӘРПК белгілеген тәртіпке қарағанда *басымдығы* көзделеді.

Әрбір нормативтік құқықтық актінің өзінің реттеу объектісі болғандықтан және кодекстің жобасында көзделген басқа да құқықтық актілерді реттеу объектілеріне араласпауға тиіс нормаларға жол берілмеу керек.

Осы нормаларға сүйене отырып, салық органдары әкімшілік рәсімдер бойынша жалпы талаптарды сақтамауға мүмкіндік алады, ал салық төлеушілердің шағымдану құқығы шектеуге жатады.

***3. САЛЫҚ ОРГАНДАРЫНЫҢ САЛЫҚ ЕСЕПТІЛІГІН ЖОЮ ЖӘНЕ ЖОЙЫЛҒАН САЛЫҚ ЕСЕПТІЛІГІН ҚАЛПЫНА КЕЛТІРУ ҚҰҚЫҒЫ***

Салық кодексінің жобасында заңды күшіне енген сот шешімі негізінде салық төлеушінің (салық агентінің) салық есептілігін жою, жойылған салық есептілігін қалпына келтіру құқығы салық органының жаңа құқығы ретінде көзделген. Бұл ретте есептілікті жою/қалпына келтіру жүргізілуі мүмкін негіздер және/немесе жағдайлар белгіленбеген, сондай-ақ мұндай әрекеттердің салдары түсініксіз (мысалы, салық есептілігін ұсынбағаны үшін әкімшілік жауапкершілік және егер мұндай объект жойылған есептілікте көрсетілсе, салық салу объектісін жасырғаны немесе төмендеткені үшін айыппұл қолданылуы тиіс пе).

Салық есептілігін ұсыну Салық кодексінде белгіленген ережелерге сәйкес орындалатын салық төлеушінің (салық агентінің) міндеті болып табылады. Сондықтан мұндай ережелер орындалмаған деп саналатын негіздер де Кодексте қарастырылуы керек.

***4. САЛЫҚ ТӨЛЕУШІНІҢ ҚҚС БОЙЫНША ЕРІКТІ ТҮРДЕ ЕСЕПТЕН ШЫҒАРУ ҚҰҚЫҒЫН АЛЫП ТАСТАУ***

Салық кодексінің жобасында 12 ай ішінде ҚҚС бойынша шекті деңгейге жетпеген жағдайда салық төлеушінің ҚҚС бойынша есептен өз еркімен шығу құқығы көзделмеген.

Мұндай құқық Қазақстанда ҚҚС салық ретінде енгізілген сәттен бастап бар. Бұл құқықты жаңа Салық кодексінде сақтау қажет деп санаймыз, өйткені мұндай алып тастау АСР-нің шектеу шарттарына байланысты оны қолдануға құқығы жоқ ШОБ-қа салық және әкімшілік жүктеменің өсуіне әкеледі. Сонымен қатар, салық органдарының оларды басқаруға кететін шығындары артады, бұл мұндай әкімшіліктің қайтарымымен салыстырғанда өнімсіз.

***5. САЛЫҚТЫҢ (БЮДЖЕТКЕ ТӨЛЕНЕТІН ТӨЛЕМНІҢ, ӨСІМПҰЛДЫҢ, АЙЫППҰЛДЫҢ) АРТЫҚ/ҚАТЕ ТӨЛЕНГЕН СОМАЛАРЫН ЕСЕПКЕ ЖАТҚЫЗУҒА ТЫЙЫМ САЛУ ЖӘНЕ ТАЛАП ҚОЮ МЕРЗІМІ ӨТКЕННЕН КЕЙІН ЕСЕПТЕН ШЫҒАРУ***

Салық кодексінің жобасында талап қою мерзімі өткеннен кейін артық/қате төленген сомаларды есепке жатқызуға тыйым салу ұсынылады, сондай-ақ талап қою мерзімі өткеннен кейін артық төленген сомаларды есептен шығару көзделеді.

Ұсынылған новеллалар әрқайсысының Конституцияда бекітілген меншік құқығын қорғауға деген негізгі құқығын бұзады деп санаймыз (Конституцияның 26-бабының 3-тармағына сәйкес «*Соттың шешімінсіз ешкімді де өз мүлкінен айыруға болмайды*»).

Салық кодексі жобасының 62-бабының 1-тармағында көзделген талап қою мерзімінің тұжырымдамасы «*салық органы салықтар мен бюджетке төленетін төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын қайта қарауға, есептеуге, есептеуге немесе қайта қарауға құқылы, ал салық төлеуші салықтар мен төлемдер, өсімпұлды есепке жатқызуды және/немесе бюджетке қайтаруды талап етуге құқылы уақыт кезеңі*». Салықтың тиісті түрі бойынша қолда бар салық берешегін және алдағы төлемдерді өтеу есебіне есепке жатқызу салық төлеушінің өтінішінсіз жүргізіледі, яғни есепке жатқызу талабы жоқ – ол автоматты түрде орын алады. Осылайша, есепке алу мен есептен шығаруға тыйым салу ескіру мерзімін анықтауға қайшы келеді.

Салық органы талап ету мерзімі өтуіне байланысты талап ету құқығы тоқтатылмайтын бересінің сомасын «айнадай» ұқсастығы ретінде келтіруге болады.

Сонымен қатар, артық төлемнің пайда болу күнін есептеу техникалық мүмкін емес екенін атап өтеміз, өйткені бұл иесіздендірілген сома болып табылады. Осылайша, қарастырылып отырған нормалар құқық қолдану кезінде даулы жағдайларға әкеледі.

***6. ТАЛАП ҚОЮ МЕРЗІМІН ТОҚТАТА ТҰРУ***

Салық кодексінің жобасында салықтық тексеру басталған күннен бастап салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама орындалған күнге дейінгі кезеңге салықтар мен бюджетке төленетін төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын есептеу және/немесе қайта қарау бөлігінде талап қою мерзімін тоқтата тұру көзделеді.

Талап қою мерзімін салықтық тексеру басталған күннен бастап салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама орындалған күнге дейінгі кезеңге байланыстыру талап қою мерзімінің принципін бұзады: мерзім бұлыңғыр болады және оның мәні жоғалады. Сонымен қатар, оқиға ретінде салықтық тексерудің басталуы мерзімді тоқтата тұру үшін жеткілікті белгілерге ие емес, өйткені тексеру басталған кезде әлі ештеңе белгіленбеген.

Егер біз құқықтың барлық салаларын қарастыратын болсақ, онда ескіру мерзімін тоқтата тұруға әкелетін оқиғалар келесі белгілердің біріне ие:

1) қарым-қатынас тараптарының еркіне тәуелді емес, бұл ретте талап қоюдың ескіру мерзімімен шектелген құқықты пайдалануға кедергі келтіреді;

2) талап қоюдың ескіру мерзімімен шектелген құқықты пайдалануға кедергі келтіретін қатынастар тараптарының бірінің қасақана әрекеттерінің салдары болып табылады.

Тексерудің басталу күні көрсетілген белгілердің ешқайсысына ие емес, керісінше, тек салық органдарының қалауына байланысты.

Мұндай норманы қабылдау салық органдарының теріс пайдалануына әкелуі мүмкін, өйткені бұл оларды ескіру мерзімінің соңғы күнінде салықтық тексеруді бастауға ынталандырады.

Осылайша, норма салық төлеушілер үшін нашарлайды: салық органдарының салықтық тексерулер жүргізу мерзімдерін кешіктіру қаупі артады, сонымен қатар салық органдарын белгілі бір мерзімде тексеруді аяқтауға ынталандырмайды.

***7. ЭШФ ҮЗІНДІСІН САЛЫСТЫРМАЛЫ БАҚЫЛАУ***

Салық кодексінің жобасында салық органдарының тауарларды өткізу, жұмыстар мен қызметтер көрсету бойынша нақты айналымды белгілеу мақсатында ЭШФ үзіндісіне салыстырмалы бақылау жүргізу құқығы көзделеді. Осындай бақылаудың нәтижелері бойынша хабарлама қалыптастырылады, ол салық төлеушіге орындау үшін жіберіледі. Өз кезегінде, салық төлеуші хабарламада көрсетілген ЭШФ бойынша айналым жасау фактісінің дәлелдемелерін ұсыну жолымен хабарламаны орындауға, оның ішінде операциялар (мәмілелер) және/немесе тауарлардың шығу тегі бойынша құжаттардың көшірмелерін міндетті түрде қоса бере отырып, түсініктеме беруге міндетті. Егер салық органы мұндай түсіндірмені жеткіліксіз деп есептесе, онда ол хабарламаны орындалмады деп тану туралы шешім шығарады және осындай салық төлеушіге ЭШФ үзінді көшірмесін тоқтата тұрады.

Сонымен қатар, Салық кодексінің жобасы тауарларды, жұмыстарды, қызметтерді «нақты» сатуды тану критерийлері бойынша негізгі ережелерді қамтымайды. Демек, хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешім мемлекеттік кірістер органының лауазымды тұлғаның субъективті пікірі негізінде шығарылатын болады.

Нақты критерийлердің жоқтығын, сондай-ақ салық төлеушінің кәсіпкерлік қызметін (ЭШФ үзінді көшірмесінің бұғатталуына байланысты) толық тоқтату түріндегі мұндай шешімнің теріс салдарын ескере отырып, Кодекстің жобасында ұсынылған бақылау тетігі сыбайлас жемқорлық болып табылады және салық салудың сенімділігі мен әділдігі қағидаттарына сәйкес емес.

***8. «ЭКОНОМИКАЛЫҚ НЕГІЗСІЗ ӘРЕКЕТТЕР» ҰҒЫМЫН ЕНГІЗУ***

Салық кодексінің жобасына келесі норманы енгізуі ұсынылады: «*Салық төлеушінің (салық агентінің) өзінің экономикалық негізсіз іс-әрекеттерінен салықтық пайданы (салықтық үнемдеуді), оның ішінде салық төлемдерін азайтуға бағытталған пайданы алуына жол берілмейді.*».

Бұл тұжырымдама өте кең және бұлыңғыр, бұл салық салудың сенімділік принциптеріне қайшы келеді. Мысалы, тауарды сатып алу бағасынан төмен бағамен сатқан жағдайда (тез бұзылатын, талап етілмеген, жарамдылық мерзімі шектеулі тауардың қалдығы, жарнамалық мақсаттарға арналған тауар және т.б.) мұндай мәміле салық төлеушіні мемлекеттік кірістер органдары жосықсыз деп тануға себеп болуы мүмкін. Осылайша, заңнамада «экономикалық негізсіз іс-әрекеттердің» нақты анықтамасы болмаған жағдайда, осы сөздердің тура мағынасына сүйене отырып, көрсетілген норманы түсіндіруге тырысу кеңейтілген және субъективті қолдануға әкеледі.

Салық кодексінің жобасында тек заңсыз әрекеттер ғана салықтық пайда алуға жол бермеу үшін негіз болып табылатындығы туралы қолданыстағы редакцияны сақтауды ұсынамыз.

***9. САЛЫҚ ОРГАНДАРЫНЫҢ КӘСІПКЕРЛІК ҚЫЗМЕТІ ОҢАЙЛАТЫЛҒАН ТӘРТІППЕН ТОҚТАТЫЛҒАННАН КЕЙІН ЖЕКЕ ТҰЛҒАНЫҢ ДАРА КӘСІПКЕР РЕТІНДЕГІ ҚЫЗМЕТІНЕ ҚАТЫСТЫ САЛЫҚТЫҚ ӘКІМШІЛЕНДІРУДІ ТАЛАП ҚОЮ МЕРЗІМІ ШЕГІНДЕ ЖҮРГІЗУ ҚҰҚЫҒЫ***

Салық кодексінің жобасында, егер тоқтату оңайлатылған тәртіппен жүргізілген болса, салық органдарының салықтық әкімшілендірудің барлық шараларын (банк шоттары бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұруды, мүлікке билік етуді шектеуді қоса алғанда) жеке тұлғаға бұрын тоқтатылған жеке кәсіпкер (немесе жеке практикамен айналысатын адамның) қызметі бойынша қолдану құқығы көзделеді. Салық кодексінің жобасында оңайлатылған тәртіп бойынша тұлғалар санатын, өлшемшарттарын және т.б. белгілеу жөніндегі ережелер жоқ, себебі уәкілетті органның құзыретіне жатқызылған.

ЖК (ЖПАА) қызметін тоқтатудың оңайлатылған тәртібінің критерийлері ЖК (ЖПАА) қызметі кезеңінде салықты төлемеудің барлық тәуекелдерін барынша қамтуға тиіс және ЖК (ЖПАА) ретінде есептен шығарылғанға дейін әкімшілендіруге жатады. Осылайша, ЖК (ЖПАА) таратылғаннан кейін өткен кезеңдер үшін қандай да бір жауапкершілік туындамауға тиіс (оңайлатылған тәртіппен заңды тұлға таратылғаннан кейін заңды тұлғаның құрылтайшыларында оның жұмыс істеу кезеңінде салық міндеттемелері туындамаған кездегі заңды тұлғаның таратылуына ұқсас).

Сонымен қатар, ең төменгі күнкөріс деңгейін қамтамасыз ету қажеттілігін, асырауындағы адамдардың болуын және т.б. ескере отырып, жеке тұлғаның банктік шоттары бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұру сияқты қамтамасыз ету әдісін қолдану *тек сот шешімімен ғана* қолданылуы керек.

***10. ТӘУЕКЕЛДЕРДІ БАСҚАРУ ЖҮЙЕСІ (ТБЖ)***

ТБЖ қолдануға қатысты Салық кодексі жобасының құрылымы мен мазмұны осы жүйенің мақсаттары мен механизмі туралы жалпы және дұрыс көрініс бермейді. Сонымен қатар, тәуекел дәрежесі төмен салық төлеушілерге қатысты салықтық бақылауды азайту ТБЖ негізгі мақсаттарының бірі алынып тасталады. Сондай-ақ, қазіргі уақытта «ашық» ТБЖ критерийлері құпия ақпарат санатына ауыстырылады. Критерийлердің толық құпиялылығы ТБЖ алдын-алу механизмінен жазалаушы механизмге айналдырады.

ТБЖ әрбір салық төлеушінің бейінін қалыптастыру үшін барлық мемлекеттік деректер базасын және өзге де көздердің деректерін біріктіретін негізгі бағдарламалық кешенге айналуы тиіс деп есептейміз. Ол үшін Салық кодексінің жобасында мынадай шараларды көздеу қажет:

1) ТБЖ қолдану үшін салалардың толық тізбесін айқындау;

2) ТБЖ қолданудың арнайы салалары үшін ғана «жабық» критерийлерді қалдыру, ол үшін критерийлерге ревизия жүргізу талап етіледі, бұл ретте қалған критерийлерді салық төлеушінің талаптарға дербес сәйкес келуі үшін ашу қажет;

3) салық төлеушіні қолда бар мәртебелерді қалыптастырған өлшемшарттарды ашып, ТБЖ қолданудың әрбір саласы бойынша оның барлық мәртебелері туралы хабардар етуге міндетті.

Нәтижесінде ТБЖ кодекстің жобасында ұсынылғандай «*салық тәуекелін барынша азайтуға*» емес, «*салық тәуекелінің алдын алуға*», салық төлеушілерді адал салық төлеушінің эталонына жақындауға ынталандыруға, яғни өздерінің салық міндеттемелерін өз бетінше толық орындауға бағытталуы тиіс (бұл мемлекеттің әкімшілік шығындарын да азайтуға әкеледі).