

ӘОЖ 342.5
МРНТИ 10.17.01

DOI: <https://doi.org/10.37788/2023-2/77-86>

С.К. Жетписов¹, Р.М. Ниязбеков^{1*}, Д.М. Каирбаев¹, Д.Г. Абдрахманов¹

¹Инновациялық Еуразия университеті, Қазақстан

*(e-mail: r.m.niyaz@mail.ru)

Салық төлеуден жалтаруды анықтағаны үшін әкімшілік жауапкершілікке тартудың кейбір ерекшеліктері

Аңдатпа

Негізгі мәселе: мемлекеттің жария қаржылық қызметтің бірінші кезеңін – жария ақша қорларын жұмылдыруды іске асыруын қамтамасыз ете отырып, салық салу саласы ғалымдардың назары мен қоғамдық мүдденің артуының мәні болып табылады. Қазақстан Республикасында болып жатқан салық реформасының үрдістері салық-құқықтық реттеудің серпінін көрсетеді, салық қатынастары саласындағы бірқатар халықаралық стандарттардың пайда болуына әкеледі, бұл салық құқығының жаңа немесе айтарлықтай өзгерген институттарын теориялық тұрғыдан түсіну мен жан-жақты жалпылау, талдау мен бағалаудың шұғыл қажеттілігін тудырады.

Салықтық әкімшілендіру салықтық құқықтық қатынастардың динамикасы мен статикасын көрсететін рәсімдік-үрдістік сипатқа ие. Статика тұрғысынан салықтық әкімшілендіру тиісті бюджеттерге салық төлемдерінің түсуін қамтамасыз етуге бағытталған салық заңнамасында көзделген барлық салық рәсімдерінің жиынтығы болып табылады.

Мақсаты: Қазақстан Республикасындағы жеке және заңды тұлғалардың салықтар мен алымдарды төлеу жөніндегі міндеттерін олардың құқықтық табиғатын анықтау арқылы орындау рәсімдерін құқықтық реттеуді анықтау және осы міндетті орындамағаны үшін әкімшілік жауапкершілікке тарту болып табылады.

Әдістері: қазіргі таным әдістері құрады: диалектикалық, формальды-логикалық, тарихи, салыстырмалы-құқықтық, аналитикалық-синтетикалық, жүйелік-құрылымдық, логикалық-құқықтық

Нәтижелер және олардың маңыздылығы: мақалада статика (салық заңнамасында көзделген, тиісті бюджеттерге салық төлемдерінің түсуін қамтамасыз етуге бағытталған барлық салық рәсімдерінің жиынтығы ретінде) және динамика (салық рәсімдерін іске асыру жөніндегі тиісті субъектілердің қызметі ретінде) тұрғысынан Қазақстан Республикасында салықтар мен алымдарды төлеу жөніндегі міндеттерді орындауды құқықтық реттеу сипаттамасы берілген.

Салықтық әкімшілендіруді кең және тар мағынада бөлу жүргізілді: салықтарды төлемегені үшін әкімшілік жауапкершілікке тартуды қоса алғанда, рәсімдердің барлық жиынтығын, сондай-ақ әкімшілік келісу режимінде және сот тәртібімен салық жанжалдарын шешу рәсімдерін қамтитын салық салуды әкімшілендіру; салық төлеуді әкімшілендіру – іске асыру нәтижесі бюджеттерге қаражаттың нақты түсуін қамтамасыз ететін мемлекеттің барлық салық қызметіне бағытталған салықтар мен алымдарды төлеу жөніндегі рәсімдер. Сондай-ақ, мақалада әкімшілік сот ісін жүргізу шеңберінде салық төлемегені үшін заңды тұлғаларды әкімшілік жауапкершілікке тартудың бірқатар ерекшеліктері қарастырылған.

Түйінді сөздер: салықты төлемеу, әкімшілік жауапкершілік, әкімшілік сот ісін жүргізу, заңды тұлға, салықтық құқықтық қатынастар.

Кіріспе

Салық төлеу міндеті – Қазақстан Республикасы Конституциясының 35-бабында бекітілген жеке және заңды тұлғаның негізгі конституциялық міндеттерінің бірі [1]. Осылайша, салық төлеу міндеті қоғам мен тұтастай мемлекеттің жұмыс істеу жүйесінде нормативтік негізге ие.

Салық жүйесі Қазақстан Республикасының қаржы жүйесінің маңызды буындарының бірі болып табылады, өйткені салықтар мен алымдар есебінен бюджеттер мен мемлекеттік нысаналы қорлар кірістерінің ауқымды үлесі қалыптасады. Мемлекеттің және жергілікті өзін-өзі басқару органдарының өз функцияларын іске асыруы тиісті қаржылық негіз құруды талап

етеді, бұл өз кезегінде Қазақстанның салық кодексімен реттелетін салық қызметінің жария-құқықтық сипатын айқындайды [2].

Рәсімдік-процестік нормалар, құқықтың әртүрлі салаларының тиісті материалдық нормаларын іске асыру тәртібін бекіте отырып, оларды іске асыруға қызмет етеді, олардың қоғамдық қатынастарды реттеу функциясын орындауына ықпал етеді және осылайша мемлекеттік өмірдің құқықтық негіздерін нығайтуға объективті қызмет етеді. Керісінше, қажетті жағдайларда тиісті материалдық нормада көзделген құқықтар мен міндеттерді іске асыру рәсімі анықталатын нұсқамалардың болмауы осы құқықтар мен міндеттердің жүзеге асырылмай қалуына, ал маңыздылығы мен мәніне қарамастан оларды бекітетін нормалардың іс жүзінде жұмыс істемеуіне әкеледі.

Салықтық әкімшілендіру нысанасы мемлекеттің салық жүйесіне кіретін салықтар мен алымдардың түрлерімен айқындалады. Айта кету керек, біз қолданатын «салықтық әкімшілендіру» термині заңнамада қолданылатын «салықтарды, алымдарды (міндетті төлемдерді) басқару» терминімен синоним болып табылады. Бұл ретте, «міндетті төлемдер» деген белгісіз ұғымды болдырмауға мүмкіндік туады, өйткені Қазақстан Республикасы Салық кодексінің 189-бабында [2] жалпымемлекеттік және жергілікті салықтардың, алымдардың және басқа да міндетті төлемдердің толық тізбесі белгіленеді.

Зерттеудің мақсаты Қазақстан Республикасындағы жеке және заңды тұлғалардың салықтар мен алымдарды төлеу жөніндегі міндеттерін олардың құқықтық табиғатын анықтау арқылы орындау рәсімдерін құқықтық реттеуді анықтау және осы міндетті орындамағаны үшін әкімшілік жауапкершілікке тарту болып табылады.

Құқықтық рәсімнің мақсаты құқықтық нормалардың нұсқамаларын орындауға бағытталған. Мұндай нұсқама құқықтық қатынастарға қатысушылардың мінез-құлқына әсер ету кезеңдерінің күрделі кешені арқылы жүзеге асырылады, олар дәйекті түрде пайда болады және динамикалық түрде өзгереді. Құқықтық рәсімдер жүйелері іс жүзінде барлық қатынастарды олар пайда болған сәттен бастап тоқтатылғанға дейін қамтиды. Салық салудағы құқықтық нұсқамалардың орындалуы сонымен қатар рәсімдік реттеуді жүзеге асыруға, салықтық құқықтық қатынастарға қатысушылардың мінез-құлқындағы материалдық құқық нұсқамаларының орындалуын қамтамасыз етуге бағытталған. Салық рәсімдерінің пайда болуы олардың белгілі бір екіұштылығына байланысты: бір жағынан, біз салық салудағы норма шығару рәсімдерінің мазмұны туралы айтып отырмыз, бұл заңнамалық норманың болуына кепілдік береді, оның негізінде салық-құқықтық реттеу мүмкіндігі туындайды, ал екінші жағынан, субъектілерге салық-құқықтық қабілеттілігін беру, бұл салық-құқықтық нормалардың нұсқауларына сәйкес өз мінез-құлқын қалыптастыру міндетін анықтайды, бұл салық рәсімдерінде көрінеді

Материалдар мен әдістер

Мақаланың әдіснамалық негізі ғылыми танымның жалпы және арнайы әдістерінің жиынтығы болып табылады, оларды пайдалану мақсатқа жетуге және алынған нәтижелердің ғылыми сенімділігі мен анықтығын қамтамасыз етуге мүмкіндік берді. Барлық әдістер өзара байланыста қолданылды, бұл сайып келгенде ғылыми тұжырымдардың жан-жақтылығына, толықтығына және объективтілігіне ықпал етті. Білім беру құқығының тұжырымдамалық негіздерінің эволюциясын түсіндіру үшін диалектика әдісі қолданылды. Талдау әдісін қолдану салықтарды төлеуге субъективті міндеттің белгілерін, оның мазмұнының құрылымдық бөліктерін, салық қатынастарын, осы міндетті әкімшілік-құқықтық қамтамасыз ету механизмін анықтауға мүмкіндік берді. Жүйелік және функционалды-құрылымдық әдістер салық төлеудің субъективті міндетін және оны қамтамасыз ету механизмін әрқайсысы белгілі бір функцияларды орындайтын өзара байланысты элементтер жиынтығы ретінде қарастыруға мүмкіндік берді. Ресми-құқықтық әдісті қолдану заңнамадағы олқылықтарды анықтауға, оны жетілдіру бойынша ұсыныстар дайындауға ықпал етті. Салыстырмалы-құқықтық әдіс салық төлеу міндетін әкімшілік-құқықтық қамтамасыз етудің оң халықаралық тәжірибесін ескеруге мүмкіндік берді.

Нәтижелері

Салық дауларын шешудің рәсімдік реттелуін шартты түрде екі блокқа бөлуге болады. Біріншісі тек салық заңнамасын қолдану саласына қатысты және салық органдарының әртүрлі ұйымдық деңгейлеріндегі төлеуші мен бақылаушы орган арасындағы дауларды шешуді егжей-тегжейлі қарастырады. Екіншісі салық және әкімшілік заңнама шегінде нормаларды пайдалануды көздейді және әкімшілік сот ісін жүргізу шеңберіндегі қатысушылардың іс-

әрекеттерін қамтиды. Салық дауларын әкімшілік келісу және сот арқылы шешу рәсімдеріне сілтеме жасай отырып, салық пен әкімшілік рәсімдердің арақатынасын анықтау және нақтылау ерекше назар аударуға тұрарлық екенін атап өткен жөн, өйткені ғылыми әдебиеттерде бұл ұғымдарды анықтау немесе ауыстыру жиі кездеседі. Салық органының лауазымды тұлғасының мәселені тиімді шешуі материалдық құқық нормасына ғана емес, сонымен бірге оны қолданудың мұқият өңделген рәсімі, яғни субъективті қалау негізінде емес, әкімшілік рәсім шеңберінде негізделуі керек. Айта кету керек, салық процесінің шекараларын регламенттік нормалар есебінен кеңейту кезінде де мұқият болған жөн, өйткені бұл жағдайда біз әкімшілік құқықтың «аумағына» кіре аламыз. Неғұрлым жалпыланған түрде әкімшілік рәсімдер деп әкімшілік істерді қарау мен шешудің негіздерін, шарттарын, реттілігі мен тәртібін, сондай-ақ әкімшілік істер бойынша шешімдерге шағымдану мен қайта қарауды айқындайтын заң актілерінде белгіленген регламенттік нормалар түсініледі.

Бірақ бұл құқықтық қатынастар әкімшілік заңнамада реттеледі деп ойлау қате. Қазақстан Республикасының 2020 жылғы 29 маусымдағы № 350-VI Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексі [3] жекелеген түрлерді қоспағанда, барлық қатынастарды реттейді. Осы актімен реттелмейтін қатынастарға мыналар жатады: а) банк, салық, кеден заңнамасымен, экономикалық дәрменсіздік (банкроттық) туралы заңнамамен реттелетін қатынастар; б) қаржы-шаруашылық қызметті тексеруді (ревизияларды) ұйымдастыру және жүргізу жөніндегі қатынастар (оның ішінде салықтық тексерулер); в) азаматтарға кедендік төлемдер мен салықтар бойынша жеңілдіктер беруге байланысты қатынастар; г) заңды тұлғалар мен дара кәсіпкерлерге республикалық және жергілікті бюджеттерден, мемлекеттік бюджеттен тыс қорлардан ақша қаражатын беруге байланысты қатынастар. Демек, салық рәсімдері салық заңнамасын немесе салық дауын сотта қарау сатысында шешуді реттейтін заңнаманы қолдану шегінде реттеледі, ал тікелей Қазақстан Республикасының 2020 жылғы 29 маусымдағы № 350-VI Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексінің [3] бұл мәселелерге қатысы жоқ.

Талқылау

Салықтық әкімшілендіру салықтық құқықтық қатынастардың бір түрі ретінде соңғысының ерекшеліктеріне ие, атап айтқанда олардың қоғамдық-құқықтық сипатына байланысты біртекті емес субъективті құрамға ие. Салықтық құқықтық қатынастардың билік-мүліктік сипаты осындай қатынастар субъектілерінің құрамы мен жағдайын айқындайды және міндетті субъект немесе мемлекеттік мүдделерді білдіретін, міндетті тараптан салық міндетін атқаруды талап ету құқығы берілген мемлекеттік билік органы ретінде мемлекеттің (меншік иесі мен ұйымдастырушының қосарлы рөліне) қатысуын көздейді. Салық қатынастарының қарама-қарсы жағында билік субъектісі заңнамалық деңгейде тұжырымдаған жалпыға ортақ салық қарызы жүктелген субъект болып табылады.

Салықтық әкімшілендіру субъектілері кең мағынада – салық салуды әкімшілендіру-салық салу бойынша салықтық құқықтық қатынастардың барлық қатысушылары және салықтық жауапкершілікке тартылғанға дейін, дауларды әкімшілік және сот арқылы шешу болып табылады.

Осындай ұстанымдарға сүйене отырып, салықтық әкімшілендірудің барлық субъектілерін белгілі бір нақтылаулармен төрт топқа бөлуге болады.

Бірінші топқа салық қатынастарының билік жағын білдіретін субъектілер жатады: а) салықтар мен алымдарды төлеу нәтижесінде тиісті ақша қорларына түсетін қаражаттың иелері ретінде әрекет ететін мемлекет және әкімшілік-аумақтық бірліктер; б) билік өкілеттіктерінің субъектілері ретінде әрекет ететін органдар, олар өз кезегінде жалпы органдарға (тиісті салықтар мен алымдарды белгілеу және қолданысқа енгізу кезінде Қазақстан Республикасының Парламенті мен мәслихаттары) және арнайы құзыретке (Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі және оның аумақтық органдары) бөлінеді.

Екінші топқа салық құқықтық қатынастарының міндетті тарапының өкілдері (кең мағынада салық төлеушілер) жатады: а) салық төлеушілер; б) салық төлеушілердің өкілдері; в) салық агенттері.

Үшінші топты салықтық әкімшілендіруде таза процестік функцияларды орындайтын және салықтық құқықтық қатынастарға өзіндік материалдық мүдделілігі жоқ тұлғалар құрайды: а) салық немесе алым төлеуші берген салықтарды төлеуге арналған тапсырма негізінде қаражатты бюджетке аудару жөніндегі жария міндет жүктелген банктер мен басқа да қаржы мекемелері; б) мемлекеттік салық қызметі органдарына салық ақпаратын беру жөніндегі жария-құқықтық міндет жүктелген ақпарат алмасу субъектілері; в) салықтық әкімшілендіруде іс

жүргізу міндеттерін орындайтын және салық салуға, салықтық бақылауды жүзеге асыруға немесе салық дауларын шешуге ықпал ететін куәгерлер, бағалаушылар, сарапшылар, мамандар, аудармашылар.

Жеке (төртінші) топты салық әкімшілігіндегі мәртебе мен орындалатын функциялардың ерекшелігіне байланысты сот органдары – жалпы юрисдикция соттары және әкімшілік соттар құрайды.

Мемлекет салықтық құқықтық қатынастардың нақты «жоғары субъект» ретінде салықтық әкімшілендіруде ерекше орын алады. Р.О. Халфина мемлекет азаматтармен, басқару органдарымен және заңды тұлғалармен қарым-қатынаста тұтастай әрекет ететінін атап өтті, бұл тиісті құқықтық қатынастардың ерекшеліктерін және мемлекеттің олардың қатысушысы ретіндегі жағдайын анықтайды [4; 165]. Бұл тезис салық қатынастарына толығымен таралуы керек, өйткені олардың қоғамдық-билік сипаты мемлекеттің қатысушылардың мінез-құлқына міндетті әсерін, сондай-ақ мемлекеттің өз субъектісі ретіндегі құқықтары мен міндеттерінің заңнамалық белгіленген шекараларын анықтайды.

Мемлекеттің салықтық әкімшілендірудегі құқықтық жағдайы бірқатар ерекшеліктермен белгіленеді. Біріншіден, мемлекеттің салықтар мен алымдарды белгілеу және алу құқығы мемлекеттің мәнінен туындайды. Екіншіден, мемлекет әрқашан салықтық әкімшілендіру қатынастарында тікелей немесе жанама түрде - мемлекет мүдделерін білдіретін мемлекеттік органдар арқылы қатысады. Үшіншіден, мемлекет салық төлеушілер салықтар мен алымдарды төлеу нәтижесінде алынған ақша қаражаттарының иесі ретінде әрекет етеді. Төртіншіден, дәл осы мемлекет жергілікті өзін-өзі басқарудың материалдық-қаржылық дербестігі қағидатын белгілейді және іске асыруды қамтамасыз етеді, оның көріністерінің бірі салық түсімдері есебінен жергілікті бюджеттерді қалыптастыру болып табылады. Мемлекеттің және әкімшілік-аумақтық құрылымдардың салықтық әкімшілендіру субъектілері ретіндегі құқықтық мәртебесін айқындай отырып, олардың салықтар мен алымдар есебінен қалыптастырылатын жария ақша қаражаттарының әлеуетті немесе нақты иелері ретінде өздерінің мүліктік мүдделерінің болуына назар аудару қажет. Мемлекеттік органдар (жалпы және арнайы салық құзыреті) және жергілікті өзін-өзі басқару органдары өздерінің мүдделерін, ал мемлекет пен әкімшілік-аумақтық құрылымдардың салықтар мен алымдарды алудағы мүліктік мүдделерін жүзеге асыру мақсатында өз функцияларын орындауға шақырылады.

Егер салықтық әкімшілендірудің кең мәнін қарастыратын болсақ, онда салықтар мен алымдарды белгілеу, қолданысқа енгізу, өзгерту және жою рәсімдерін іске асыру процесіне Қазақстан Республикасының Парламенті мен мәслихаттар қатысады. Қазақстан Республикасының Парламенті мемлекеттегі заң шығарушы биліктің жоғары органы ретінде «Қазақстан Республикасының Парламенті және оның депутаттарының мәртебесі туралы» 1995 жылғы 16 қазандағы № 2529 Қазақстан Республикасының Конституциялық заңына сәйкес тек қана салық салу жүйесі, салықтар мен алымдар белгіленетін заңдарды қабылдау бойынша айрықша өкілеттіктерге ие [5]. Осы орайда салықтар мен алымдарды белгілеу және қолданысқа енгізу рәсімдерінің аражігін ажыратуға назар аудару қажет. Салықтар мен алымдарды белгілеуге тек Қазақстан Республикасының Парламенті ғана өкілеттікке ие, ол жалпы мемлекеттік және жергілікті салықтар мен алымдардың тізбесін бекітеді және әрбір салықтың немесе алымның құқықтық тетігін айқындайды (міндетті). Мәслихаттар жергілікті басқарудың өкілді органдары бола отырып, Қазақстан Республикасының Парламенті белгілеген жергілікті салықтар мен алымдарды қолданысқа енгізуге ғана өкілеттікке ие.

Белгіленген және қолданысқа енгізілген салықтар мен алымдарды әкімшілендіруді мемлекеттік атқарушы билік органдары – мемлекеттік кірістер органдары (салық органдары) қамтамасыз етеді. Мемлекеттік кірістер органдары салықтық әкімшілендіру субъектілері ретінде әрекет етеді және соңғысын тек салықтар мен алымдарды төлеуге қатысты тар мағынада қарастырады.

Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитеті атынан салықтық әкімшілендіру субъектілерінің тобына кіреді. Салық салуды әкімшілендіру саласындағы осы органның өкілеттіктері норма шығарушылық сипатта болады және кодификацияланған салық заңнамасының актісімен бекітілген ережелерді нақтылау және дамыту мақсатында заңға тәуелді нормативтік құқықтық актілерді қабылдауды көздейді.

«Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Қазынашылық комитеті туралы ережені бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің Бірінші орынбасары – Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2019 жылғы 27 желтоқсандағы № 1431

бұйрығына өзгеріс енгізу туралы» Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің орынбасары - Қаржы министрінің 2022 жылғы 12 шілдедегі № 694 бұйрығымен регламенттелген қызметі Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Қазынашылық комитеті органдарының жүйесінде ерекше орын алады [6].

Салықтық әкімшілендіру субъектілерінің тобы салық құқықтық қатынастарының міндетті тарапының өкілдері болып табылады. Салық қатынастарының шартты түрде міндетті жағын «салық төлеуші» санатын кеңінен түсіну арқылы анықтауға болады, ол мұндай векторда салық заңнамасында тиісті салықтар мен алымдарды төлеу міндеті жүктелген тұлғаларды (заңды және жеке) жалпылама құрылым және біріктіруші ретінде әрекет етеді; салық төлеушілер мен алымдарды төлеушілер; сондай-ақ заңнамада белгіленген жағдайларда салық төлеушілер мен салық агенттерінің өкілдерін қамтитын болады.

Салықтық әкімшілендіру субъектілерінің тағы бір тобы, жоғарыда айтылғандай, салықтық әкімшілендіруде таза іс жүргізу функцияларын орындайтын және салықтық құқықтық қатынастарға өзіндік мүлктік мүдделілігі жоқ тұлғалар болып табылады. Бұл: а) банктер және басқа қаржы институттары; б) ақпарат алмасу субъектілері; в) салық дауларын шешуге қатысатын субъектілер (куәгер, бағалаушы, маман, аудармашы, сарапшы). Салықтық әкімшілендіру субъектілерінің аталған тобы олардың құқықтық мәртебесіндегі міндеттердің ерекшелігімен сипатталады. Салық органдары мен салық төлеушілерге қатысты салық қатынастарының билік және міндетті тараптарының негізгі өкілдері ретінде олар салық төлеушілердің міндеттерін тиісінше орындауға және құқықтарын іске асыруға және салық органдарының өкілеттіктерін жүзеге асыруға ықпал ететін немесе қамтамасыз ететін «үшінші» тарап ретінде әрекет етеді. Мұндай адамдар тобын «салық салуға ықпал ететін адамдар» деп атауға болады. Салықтық әкімшілендіру субъектілерінің бұл тобы жүктелген және орындалатын міндеттердің сипатына қарай ішкі саралауды көздейді. Бұл тұлғалардың қатысуы: а) салықтар мен алымдарды төлеуге; б) салықтық бақылауды жүзеге асыруға; в) салық дауларын шешуге жәрдемдесуге бағытталуы мүмкін. Банктер мен басқа қаржы институттарына салық төлеуші немесе алым төлеуші берген салық төлеу тапсырмасы негізінде бюджетке қаражат аудару бойынша жария міндет жүктелген. Банктер клиенттің салықтарды бюджетке аудару жөніндегі тапсырмасын орындай отырып, банктік шот шарты бойынша тарап ретінде және салық қатынастарының қатысушысы ретінде – салық төлеуші мен тиісті бюджет арасындағы байланыстырушы буын ретінде бір мезгілде әрекет етеді. Банк - мемлекет қатынастары аясында банк салықтық әкімшілендіру субъектісі ретінде әрекет етеді. Бұл ретте банктің салықтық әкімшілендіруге қатысушы ретіндегі институционалдық салық-құқықтық мәртебесі бірнеше құрамдас бөліктерді қамтитын болады: а) салық төлеуші ретінде (мысалы, кәсіпорындардың табыс салығы); б) салық агенті ретінде (банк қызметкерлеріне – жеке тұлғаларға – жеке тұлғалардың кірістерінен салық төлеушілерге қатысты); в) салықтар мен алымдардың сомаларын аудару бойынша жария-құқықтық міндет жүктелген ерекше субъект ретінде; г) ақпарат алмасу субъектісі ретінде (мемлекеттік салық қызметі органдарына жеке және заңды тұлғалардың – салық төлеушілердің шоттарын ашу және жабу туралы хабарлау міндеті жүктелген).

Төртінші топқа салық әкімшілігіндегі мәртебе мен орындалатын функциялардың ерекшелігіне байланысты сот органдары - жалпы юрисдикция соттары және әкімшілік соттар жатады. Бүгінгі таңда мамандандыру үшін объективті жағдайлар және сот төрелігінің мамандандырылған саласы – салық соттарын құрудың нақты мүмкіндіктері бар деп айтуға болады. Сонымен, салық соттары бірқатар мемлекеттерде (АҚШ, Германия, Канада, Англия) бар және олардың тиімділігін растады. Алайда, Қазақстан Республикасының 2020 жылғы 29 маусымдағы № 350-VI Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексінің қабылдануына және әкімшілік істер бойынша сот алқаларының құрылуына байланысты [7] салық соттарын мамандандыру идеясы объективті себептер бойынша іске асырылмады.

Салық төлеушілерді сипаттайтын қолданыстағы салық заңнамасы бірнеше критерийлерден туындайды. Біріншіден, барлық салық төлеушілерді резиденттер мен резидент еместерге бөлу жүзеге асырылады, бұл қолданылатын салық режиміне әсер етеді. Екіншіден, салық төлеушілер жеке тұлғаларға, заңды тұлғаларға бөлінеді. Бұл ретте, Е.В. Порохов атап өткендей, заң шығарушы қай жасқа толғаннан кейін жеке тұлға өзінің салық құқықтары мен міндеттерін іске асыруға мүмкіндік алады, оған қай жастан бастап санкциялар қолданылуы мүмкін, салық төлеушінің заңды тұлғаның жеке құрылымдық бөлімшесі қандай мәртебеге ие

және т.б. [8; 109]. Үшіншіден, заң шығарушы салық төлеуші және нақты салық немесе алым төлеуші деп жалпы ұғымды саралайды.

Заңды міндет ұғымын анықтаудың кең таралған тәсілі - бұл міндеттеме міндетті тұлғаның мінез-құлқына жататындығын, қажеттілігін білдіреді: бұл мінез-құлықты жүзеге асырудан басқа, міндеттемеде басқа таңдау жоқ. Белгілі бір мінез-құлықтың қажеттілігі құқық нормаларында қамтылған және мемлекеттік мәжбүрлеумен қамтамасыз етілген.

Заңды міндет мыналар болуы мүмкін: а) белсенді мінез-құлық міндеті; б) пассивті мінез-құлық міндеті (әрекеттен бас тарту); в) мемлекеттік-мәжбүрлеу шараларына (санкцияларға) ұшырау міндеті. С. Ф. Кечекьян атап өткендей, белсенді типтегі құқықтық қатынастарда (адам оң әрекеттерді жасауға міндетті) бұл міндет «құқық үшін» болмайды. Белсенді түрдегі құқықтық қатынастардағы құқықтық міндет уәкілдердің мүдделері, оның ішінде қоғамдық мүдделер үшін жүзеге асырылады. Тиісінше, субъективті құқықпен (талап ету құқығымен) белгілі бір жолмен үйлескенде, құқықтық міндеттер, әсіресе белсенді типтегі құқықтық қатынастарда, негізінен тәуелсіз мәнге ие [9; 63]. Бұл ұстаным табиғаты бойынша белсенді типтегі қатынастар болып табылатын салықтық әкімшілендіру қатынастарын өте жақсы сипаттайды. Салық төлеушілердің салық борышы мемлекеттің міндеттері мен функцияларын одан әрі іске асыру және қоғамдық қажеттіліктерді қанағаттандыру үшін орталықтандырылған жария ақша қорларын қалыптастырудағы жария мүдделерді қанағаттандыру мақсатында іске асырылады.

Салық төлеушілерді сипаттау кезінде неғұрлым маңызды болып табылатын «салық борышы» ұғымы Қазақстан Республикасының Салық кодексінде өзінің заңнамалық анықтамасын алған жоқ. Алайда, «салық борышы» санатының орнына салық заңнамасы «салық міндеттемесі» терминін белсенді қолданады, кейде оны біріншісіне ауыстырады. Салық міндеттемесі-бұл міндетті тұлға төлейтін қаражат сомасы, оның салық қарызының, төлемінің сандық көрінісі ретінде яғни, салық міндеттемесі салық міндеттемесінің бір компонентіне ғана қатысты-төлем міндеті.

Салық төлеушінің негізгі міндеті салықтар мен алымдарды заңмен белгіленген тәртіппен мерзімде төлеу міндеті болғандықтан, төлеушілердің ең маңызды құқықтары онымен тікелей байланысты болады. Салық ауыртпалығын азайтуға байланысты шаруашылық жүргізуші субъектілер қызметінің мәселелері көбінесе салық салудың жария-құқықтық сипатына, жеке тұлғалардың бюджет алдындағы міндеттемелерінің конституцияланған бұйрық үлгісіне байланысты. Сонымен қатар, салықтар мен алымдар туралы заңнаманың өзі, бұл салық салудың сараланған режимдерін, кірістер мен шығыстарды есепке алу әдістерін және ең бастысы – әр түрлі салық преференцияларын, салық ауыртпалығын азайту мүмкіндіктерін қамтиды. Қолданыстағы заңнамада салықтарды заңды түрде азайту (салықтық оңтайландыру) мен салықтан жалтару арасындағы шекараны нақты белгілейтін ережелер әлі бекітілген жоқ. АҚШ-та және басқа елдерде заңсыз салық сызбаларының ресми тізімдері бар.

Қорытынды

Салық үрдісінде салық төлеушілердің құқықтарын қорғаудың негізгі нысаны шағым болып табылады (оның атауы әртүрлі болуы мүмкін). Салық төлеушінің қорғау құқығы келісудің әкімшілік тәртібінде де, сотта да жүзеге асырылуы мүмкін. Осылайша, Қазақстан Республикасының Парламенті міндеттемелеріне келісімін берген халықаралық шарттар кіретін қолданыстағы заңнаманың нормалары салық төлеушіге бақылаушы органдардың лауазымды тұлғалары өздерінің құқық қолдану қызметінде құқық үстемдігі қағидатын ұстанады деп заңды түрде күтуге құқық береді, бұл заңды іс-әрекеттерді жүзеге асыруда және заңды шешімдер қабылдауда, сондай-ақ олардың қабылдаған шешімдердің салдарын болжауда көрінеді. Мемлекеттік органның бұл қағиданы сақтамауының өзі салық төлеушілердің құқықтары мен бостандықтарын бұзу болып табылады.

Біз тиісті заңды негіздер болмаған жағдайда және заңда белгіленген ережелерді, рәсімдерді бұза отырып, тексеру жүргізілген жағдайда сот салық төлеушінің құқығын қорғай алады деген ұстанымды қолдаймыз. Мұндай тексерудің теріс салдарының болуы заңмен сот арқылы қорғалуы үшін талап етілмейді. Сот арқылы қорғалу құқығы өзіне байланысты құқыққа қайшы әрекеттер. Сонымен қатар, салық төлеушілер үшін заңсыз салықтық тексерулер жүргізудің жағымсыз салдарына ерекше назар аударғым келеді. Егер бақылаушы органдар заңға нақты сәйкес әрекет етпесе, тексерулер жүргізу бойынша кез келген іс-әрекет заңсыз болып табылады. Кейбір соттардың ұстанымы мынада: тексеру актісі де, лауазымды тұлғалардың мұндай актіге белгілі бір қорытындыларды енгізу жөніндегі әрекеттері де салық

төлеуші үшін құқықтық салдар туғызбайды, яғни олардың субъективті құқықтарының жай-күйін өзгертпейді және салық төлеуші үшін қосымша міндеттер туғызбайды.

Салық қатынастары жанжалдың жоғары деңгейімен сипатталады. Түсінбеушілік пен қарама-қайшылық жағдайын туғызудың негізі, әдетте, негізсіз және заңсыз (тараптардың бірінің пікірі бойынша) іс жүргізу актілері-құжаттар мен шешімдер, әрекеттер (әрекетсіздік) болып табылады. Салық жанжалдарының құқықтық сипаты, бұл салық дауының туындауына негіз болады.

Салық дауларын шешу салық әкімшілігінің кезеңдерінің бірі болып табылады, ол теориялық тұрғыдан салық қатынастарына қатысушылар арасында салық қақтығыстары болмаған жағдайда мүлдем болмауы мүмкін. Салық дауларын шешу рәсімдері саралауды, оларды екі блокқа бөлуді көздейді: (а) әкімшілік шағым жасау режимінде салық дауларын шешу рәсімдері және (б) салық дауларын сотта шешу рәсімдері.

Олардың бастамашысы болып табылатын субъект бойынша салық дауларын сот арқылы шешу рәсімдерін: (а) салық төлеушінің бастамасы бойынша және (б) бақылаушы органның бастамасы бойынша басталған сот рәсімдеріне бөлуге болады. Мұндай негіз салықтық құқықтық қатынастар тараптарының – билік (бақылаушы органдар) және міндетті (салық төлеушілер) арасындағы түбегейлі аражігін ажыратуға негізделеді. Біздің ойымызша, мұндай критерий бойынша салық дауларын қарау рәсімдерін емес, салық дауларын сот арқылы шешу рәсімдерін жіктеу керек, өйткені әкімшілік шағымдануды тек салық төлеуші бастауы мүмкін. Салық дауларын шешу рәсімдерін осындай саралау қажеттілігі сотқа жүгіну үшін әртүрлі негіздермен, сотқа жүгінетін субъектінің салықтық-іс жүргізу құқығының әртүрлі мазмұнымен, дәлелдеу ауыртпалығын бөлумен және т.б. анықталады. Егер салық төлеушінің сот салығы рәсімдеріне бастамашылық жасау құқығы сот арқылы қорғаудың конституциялық құқығымен шартталған болса және салық органдарының шешімдерінің, сондай-ақ әрекеттерінің (әрекетсіздігінің) заңдылығын анықтау мүмкіндігін көздейтін болса, онда билік тарапы үшін мұндай бастамашылық заңда тікелей белгіленген жағдайларда ғана мүмкін болады. Бұл ретте мұндай бастамашылық заңда көзделген жағдайлар туындаған жағдайда бақылаушы органның өз өкілеттіктерін іске асыру және сотқа жүгіну міндеті де бір мезгілде болады.

ПАЙДАЛАНЫЛҒАН ӘДЕБИЕТТЕР

- 1 Қазақстан Республикасының Конституциясы 1995 жылғы 30 тамыз. [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=51005029.
- 2 «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» 2017 жылғы 25 желтоқсандағы № 120-IV Салық кодексі. [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637.
- 3 «Қазақстан Республикасының Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексі» Қазақстан Республикасының 2020 жылғы 29 маусымдағы № 350-VI Кодексі [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264.
- 4 Халфина Р.О. *Общее учение о правоотношении*. - М.: Юридическая литература, 1974. – 351 с.
- 5 Қазақстан Республикасының «Парламенті және оның депутаттарының мәртебесі туралы» 1995 жылғы 16 қазандағы № 2529 Қазақстан Республикасының Конституциялық Заңы. [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1003961
- 6 «Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігінің Қазынашылық комитеті туралы ережені бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Премьер - Министрінің Бірінші орынбасары – Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2019 жылғы 27 желтоқсандағы № 1431 бұйрығына өзгеріс енгізу туралы» Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің орынбасары - Қаржы министрінің 2022 жылғы 12 шілдедегі № 694 бұйрығы [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38254896.
- 7 Қазақстан Республикасының сот жүйесі мен судьяларының мәртебесі туралы Қазақстан Республикасының 2000 ж. 25 желтоқсандағы № 132-II Конституциялық Заңы. [Электрондық ресурс] – Кіру режимі: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1021164.
- 8 Порохов Е.В. *Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы*. – Алматы: ТОО «Налоговый эксперт», 2009. – 456 с.
- 9 Кечекьян С.Ф. *Правоотношения в социалистическом обществе*. – М.: Издательство АН СССР, 1988. – 187 с.

REFERENCES

- 1 Kazakhstan Respublikasynyn Konstituciyasy 1995 zhylgy 30 tamyzy [Constitution of the Republic of Kazakhstan dated August 30, 1995]. (n.d.). online.zakon.kz. Retrieved from https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1005029 [in Russian].
- 2 «Salyk zhane budget tolenetin baska da mindetti tolemder turaly» 2017 zhylgy 25 zheltoksandagi No. 120-IV «Salyk kodeksy» [Code of the Republic of Kazakhstan dated December 25, 2017 No. 120-VI «On taxes and other mandatory payments to the Budget Tax Code»]. (n.d.) online.zakon.kz. Retrieved form https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=36148637 [in Russian].
- 3 «Kazakhstan Respublikasynyn Akimshilik rasimdik-protcestyk kodeksy» Kazakhstan Respublikasynyn 2020 zhylgy 29 mausymdagi No. 350-VI Kodeksy [Code of the Republic of Kazakhstan dated June 29, 2020 No. 350-VI «Administrative Procedural Code of the Republic of Kazakhstan»]. (n.d.) online.zakon.kz. Retrieved form https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=35132264 [in Russian].
- 4 Halfina, R.O. (1974). Obshee uchenie o pravootnoshenii [The general doctrine of the legal relationship]. Moscow: Yuridicheskaya literature [in Russian].
- 5 Kazakhstan Respublikasynyn «Parliamenty zhane ony deputattarynyn martebesi turaly» 1995 zhylgy 16 kazandagi No. 2529 Kazakhstan Respublikasynyn Konstituciyalyk Zany. [Constitutional Law of the Republic of Kazakhstan dated October 16, 1995 No. 2529 «About the Parliament of the Republic of Kazakhstan and the status of its deputies»]. (n.d.) online.zakon.kz. Retrieved form https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1003961 [in Russian].
- 6 «Kazakhstan Respublikasy Karzhy ministerliginin Kazynashylyk komiteti turaly erezheni bekitu turaly» Kazakhstan Respublikasy Premer-Ministerinin Birinshi orynbasary - Kazakhstan Respublikasy Karzhy ministerin 2019 zhylgy 27 zheltoksandagi No. 1431 buyrigyna ozgeris engizu turaly» Kazakhstan Respublicas Premer-Ministerin orynbasary – Karzhy ministerin 2022 zhylgy 12 shildedegi No. 694 buyrighy [Order of the Deputy Prime Minister - Minister of Finance of the Republic of Kazakhstan dated July 12, 2022 No. 694 «On Amendments to the Order of the First Deputy Prime Minister of the Republic of Kazakhstan - Minister of Finance of the Republic of Kazakhstan dated December 27, 2019 No. 1431 «On Approval of the Regulations on the Treasury Committee of the Ministry of Finance of the Republic of Kazakhstan»]. (n.d.) online.zakon.kz. Retrieved form https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=38254896 [in Russian].
- 7 Kazakhstan Respublikasynyn sot zhuiesi men sudyalarynyn martebesi turaly Kazakhstan Respublikasynyn 2000 zh. 25 zheltoksandagi No. 132-II Konstituciyalyk Zany. [Constitutional Law of the Republic of Kazakhstan No. 132-II of December 25, 2000 «On the judicial system and the status of judges of the Republic of Kazakhstan»]. (n.d.) online.zakon.kz. Retrieved form https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=1021164 [in Russian].
- 8 Porokhov, E.V. (2009). Teoriya b praktika nalogovogo prava Respubliki Kazahstan: osnovnye problemy [Theory and practice of tax law of the Republic of Kazakhstan: main problems]. Almaty: Nalogovyi ekspert [in Russian].
- 9 Kechekyan, S.F. (1988). Pravootnosheniya d sociolisticheskom obshestve [Legal relations in a socialist society]. Moscow: AN USSR [in Russian].

С.К. Жетписов¹, Р.М. Ниязбеков^{1*}, Д.М. Каирбаев¹, Д.Г. Абдрахманов¹

¹Инновационный Евразийский университет, Казахстан

Некоторые особенности привлечения к административной ответственности за выявления уклонений от уплаты налогов

Сфера налогообложения, обеспечивая реализацию государством первую стадию публичной финансовой деятельности – мобилизацию публичных денежных фондов, является предметом пристального внимания ученых и повышенного общественного интереса. Процессы налоговой реформы, происходящие в Республике Казахстан, показывают динамику налогово-правового регулирования, воплощают в жизнь ряд международных стандартов в сфере налоговых отношений, чем вызывают настоятельную необходимость теоретического осмысления и обстоятельного обобщения, анализа и оценки новых или значительно измененных институтов налогового права. Налоговое администрирование имеет процессуально-процедурную природу, что отражает динамику и статику налоговых

правоотношений. С позиций статистики налоговое администрирование представляет собой совокупность всех налоговых процедур, предусмотренных налоговым законодательством, направленные на обеспечение поступления налоговых платежей в соответствующие бюджеты.

Цель статьи заключается в определении правового регулирования процедур исполнения обязанности по уплате налогов и сборов физическими и юридическими лицами в Республике Казахстан через выяснения их правовой природы и привлечения к административной ответственности за невыполнение данной обязанности. Методологическую основу исследования составили современные методы познания: диалектический, формально-логический, исторический, сравнительно-правовой, аналитико-синтетический, системно-структурный, логико-юридический.

В статье дана характеристика правового регулирования исполнения обязанности по уплате налогов и сборов в Республике Казахстан с позиций статистики (как совокупности всех налоговых процедур, предусмотренных налоговым законодательством, направленные на обеспечение поступления налоговых платежей в соответствующие бюджеты) и динамики (как деятельности соответствующих субъектов по реализации налоговых процедур). Проведено разграничение налогового администрирования в широком и узком смысле как администрирование налогообложения, которое включает всю совокупность процедур, включая и привлечение к административной ответственности за неуплату налогов, а также процедур разрешения налоговых конфликтов в режиме административного согласования и в судебном порядке; администрирование уплаты налога – процедур по уплате налогов и сборов, результат реализации которых нацелена вся налоговая деятельность государства, которая обеспечивает фактическое поступление средств в бюджеты. Рассмотрен ряд особенностей привлечения к административной ответственности юридических лиц за неуплату налогов в рамках административного судопроизводства.

Ключевые слова: неуплата налогов, административная ответственность, административное судопроизводство, юридическое лицо, налоговые правоотношения.

S.K. Zhetpisov¹, R.M. Niyazbekov^{1*}, D.M. Kairbayev¹, D.G. Abdrakhmanov¹
Innovative University of Eurasia, Kazakhstan

Some features of bringing to administrative responsibility for detecting tax evasion

The sphere of taxation, ensuring the implementation by the state of the first stage of public financial activity is the mobilization of public funds, is the subject of close attention of scientists and increased public interest. The processes of tax reform taking place in the Republic of Kazakhstan show the dynamics of tax and legal regulation, implement a number of international standards in the field of tax relations, which cause an urgent need for theoretical understanding and thorough generalization, analysis and evaluation of new or significantly changed institutions of tax law. Tax administration has a procedural nature, which reflects the dynamics and statics of tax legal relations. From the standpoint of statics, tax administration is a set of all tax procedures provided for by tax legislation aimed at ensuring the receipt of tax payments to the relevant budgets.

The purpose of the study is to determine the legal regulation of the procedures for fulfilling the obligation to pay taxes and fees by individuals and legal entities in the Republic of Kazakhstan by clarifying their legal nature, and bringing to administrative responsibility for non-fulfillment of this obligation. The methodological basis of the research is based on modern methods of cognition: dialectical, formal-logical, historical, comparative-legal, analytical-synthetic, system-structural, logical-legal.

The article describes the legal regulation of the fulfillment of the obligation to pay taxes and fees in the Republic of Kazakhstan from the standpoint of statics (as a set of all tax procedures provided for by tax legislation, aimed at ensuring the receipt of tax payments to the relevant budgets) and dynamics (as the activities of relevant entities for the implementation of tax procedures). A distinction has been made between tax administration in a broad and narrow sense as: tax administration, which includes the whole set of procedures, including bringing to administrative responsibility for non-payment of taxes, as well as procedures for resolving tax conflicts in the mode of administrative coordination and in court; administration of tax payment - procedures for the payment of taxes and fees, the result of the implementation of which is aimed at all tax activities of the state, which ensures the actual receipt of funds to the budgets. The article also discusses a number of

features of bringing legal entities to administrative responsibility for non-payment of taxes, within the framework of administrative proceedings.

Keywords: non-payment of taxes, administrative responsibility, administrative proceedings, legal entity, tax legal relations.

Қолжазбаның редакцияға келіп түскен күні: 12.04.2023 ж.