

Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы

Күшін жойған

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2013 жылғы 27 ақпандағы № 1 нормативтік қаулысы. Күші жойылды - Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысымен (алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі).

Ескерту. Күші жойылды - ҚР Жоғарғы Сотының 29.06.2017 № 4 нормативтік қаулысымен (алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі).

Салық заңнамасының жекелеген нормаларын түсіндіру қажеттігіне байланысты Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының жалпы отырысы **қаулы етеді:**

1. "Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы" 2008 жылғы 10 желтоқсандағы Қазақстан Республикасының кодексінің (Салық кодексі) (бұдан әрі – Салық кодексі) 2-бабы 1-тармағына сәйкес салық заңнамасы Қазақстан Республикасының Конституциясына негізделеді, сондай-ақ осы Салық кодексінен және қабылдануы осы кодексте көзделінген нормативтік құқықтық актілерден тұрады. Осындай нормативтік құқықтық актілерге Қазақстан Республикасы Үкіметінің нормативтік қаулылары, салық қызметі органдары жүйесіндегі уәкілетті орган басшысының нормативтік құқықтық бұйрықтары, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрінің консулдық алымдардың нақты ставкалар мөлшерін белгілеу туралы нормативтік құқықтық бұйрықтары (Салық кодексінің 552-бабының 2-тармағы) және облыстардың, республикалық маңызы бар қалалардың және астананың жергілікті өкілетті органдарының жекелеген салық ставкаларын және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді белгілеу туралы нормативтік құқықтық шешімдері жатады.

Салық кодексінің 9-бабына сәйкес салық салу мәселелерін реттейтін нормативтік құқықтық актілер ресми басылымдарда міндетті түрде жариялануға жатады.

"Нормативтік құқықтық актілер туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 38-бабының 1-тармағы бойынша уәкілетті органның, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрінің жоғарыда көрсетілген нормативтік құқықтық бұйрықтарының және жергілікті өкілді органдардың азаматтардың құқықтары мен міндеттеріне қатысты нормативтік құқықтық шешімдерінің күшіне енуі үшін олардың әділет органдарында мемлекеттік тіркелуі қажетті шарт болып табылады.

Соттар салық дауларын қарау кезінде осы шарттарға сәйкес келмейтін нормативтік құқықтық актілерді қолдануға құқылы емес.

Салық кодексінің 20-бабы 1-тармағының 5) тармақшасына сәйкес салық қызметі органдары өз құзыреті шегінде салық міндеттемесінің туындауы, орындалуы және тоқтатылуы жөнінде түсіндіруді жүзеге асыруға және түсініктемелер беруге міндетті. Мұндай түсіндірулер мен түсініктемелер, соның ішінде уәкілетті органның түсіндірулері мен түсініктемелері де нормативтік құқықтық актілерге жатпайды. Оларды сот салық заңнамасының нормаларына сәйкес келуін ескеріп бағалағаны жөн.

2. Салық салу мақсатында заңнама нормаларын қолдану кезінде Салық кодексінің 2-бабының 4-тармағында белгіленген оның нормаларының басымдығын негізге алу керек.

Егер Қазақстан Республикасы ратификациялаған халықаралық шартта осы Кодекстегіден өзгеше ережелер белгіленсе, аталған шарттың (Салық кодексінің 2-бабының 5-тармағы) ережелері қолданылады. Қазақстан Республикасы Конституциясының 4-бабы 3-тармағына сәйкес мұндай шарттар халықаралық шарт бойынша оны қолдану үшін заң шығару талап етілетін жағдайдан басқа реттерде, тікелей қолданылады.

3. Қазақстан Республикасы Азаматтық кодексінің (бұдан әрі - АК) 1-бабының 4-тармағына сәйкес заңнамалық актілерде көзделген жағдайларды қоспағанда салық қатынастарына азаматтық заңдар қолданылмайды. Осыған байланысты соттар салық қатынастарының аражігін азаматтық заңнамамен реттелетін басқа мүлктік қатынастардан ажыратып алған жөн. АК-нің 297-бабының негізінде мерзімінде төленбеген салық сомасына және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерге есептелетін өсімпұл мөлшерін азайтуға жол берілмейді.

4. Салық кодексінің 19-бабы 1-тармағының 12) тармақшасында салық қызметі органдарының Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкес соттарға талаптар қоюға, оның ішінде АК-нің 49-бабы 2-тармағының 1), 2) тармақшаларында көзделген негіздер бойынша заңды тұлғаны тарату туралы талаптар қоюға құқығы белгіленген.

Қазақстан Республикасының заңнамасында қылмыспен немесе есі дұрыс емес адамның қоғамға қауіпті әрекетімен келтірілген зиянды өтеуі туралы көрсетілген органдардың соттарға талаптар қою құқығы көзделмеген.

Салық кодексінің 18-бабы 1-тармағының 1) тармақшасынан салық қызметі органдарының негізгі міндеті салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің толық және уақытылы түсуін қамтамасыз ету болып табылатындығы туындайды.

Қылмыспен немесе есі дұрыс емес адамның қоғамға қауіпті әрекетімен келтірілген зиянды өтеуге арналған ақшалай сома, салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомалары болып табылмайды.

Қазақстан Республикасы Азаматтық іс жүргізу кодексінің (бұдан әрі - АІЖК) 55-бабы 3-бөлігіне сәйкес осындай зиянды өндіру туралы талап арызбен прокурор жүгінуге құқылы.

Алайда, Қазақстан Республикасы Қылмыстық кодексінің (бұдан әрі - ҚК) 222-бабында (ұйымдарға салынатын салықты төлеуден жалтару) көзделген қылмыспен келтірілген зиянды өндіру туралы істер бойынша салықтың салық төлеуші болып табылатын заңды тұлғаның қызметімен байланысты есептелетіндігін назарға алу керек. Салық кодексінің 31-бабы 1-тармағында белгіленген жалпы қағидаға сәйкес салық міндеттемесін орындауды салық төлеуші дербес жүзеге асырады. Кінәлі жеке тұлғаның қылмыстық әрекеттерінің нәтижесінде заңды тұлға салық төлеуден жалтарады, демек, ол салық берешегін төлеуге тиіс. Салық міндеттемесін дербес орындағаннан кейін заңды тұлғаның кінәлі адамға төленген өсімпұл мен айыппұлдың мөлшерінде кері (қарсы) талап қоюға құқығы бар.

5. Салық органы заңды тұлғаны құру кезінде заңдардың түзетуге келмейтін сипатта бұзылуына жол берілуіне байланысты оны тіркеуді жарамсыз деп тану негіздемесі бойынша заңды тұлғаны тарату туралы соттарға талап арыздармен жүгінуге құқылы (АК-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасы).

Соттың осындай талап арыздарды қанағаттандыруы таратылған заңды тұлға үшін де, оның контрагенттері үшін де белгілі бір құқықтық салдарға әкеледі. Сондықтан соттар заңды тұлғаны құру кезінде жол берген бұзушылықтарды олардың өз қызметін жүзеге асыру кезінде жол берген бұзушылықтардан ажыратуы керек.

"Заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу және филиалдар мен өкілдіктерді есептік тіркеу туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 1-бабының заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу туралы ережелері, атап айтқанда мемлекеттік тіркеуге ұсынылған құжаттардың Қазақстан Республикасының заңнамалық актілеріне сәйкестігін тексеруді қамтитыны ескеруге жатады.

Бұл ретте заңнамалық актілерді бұзушылық түзетілмейтін болуы тиіс. Мысалы, коммерциялық емес ұйымның жарғысында оның негізгі мақсаты ретінде пайда табуды немесе жауапкершілігі шектеулі серіктестіктің жарғысында жарғылық капиталдың бастапқы мөлшерін "Жауапкершілігі шектеулі және қосымша жауапкершілігі бар серіктестіктер туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 23-бабының 2-тармағында белгіленген сомадан аз көрсету.

Шетелдік жеке тұлғаның құрылатын заңды тұлғаның басшысы болып тағайындалуына байланысты, уәкілетті органның шетелдік жұмыс күшін тартуға

рұқсатының жоқтығы, салық есебін ұсынбауы, заңды тұлғаның тіркеу деректерінде көрсетілген тұрғылықты жері бойынша болмауы АҚ-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасында көрсетілген заңнаманы бұзушылыққа жатпайды. Осы бұзушылықтар өз қызметін жүзеге асыру кезінде заңды тұлғаның жол берген бұзушылықтары болып табылады.

Заңды тұлғаны оны құруға қатысы жоқ адамға тіркеу (қайта тіркеу) фактісі АІЖК-нің 55-бабындағы тәртіппен прокурордың талап арызы бойынша осы тіркеудің (қайта тіркеудің) күшін жоюға негіз болып табылады.

6. Салық кодексінің 46-бабымен салық қызметі органы мен салық төлеуші (салық агенті) аталған норманың 1-тармағында көзделген іс-әрекетті жасауға құқылы әрі міндетті болатын уақыт кезеңі талап қою мерзімі ретінде белгіленген.

Салықтық міндеттеме мен талап бойынша талап қою мерзімі бес жылды құрайды. Атап айтқанда, 2009 жылдың 1 қаңтарынан кейін қалыптасқан қосылған құн салығының (бұдан әрі - ҚҚС) асып кеткен сомасын, егер тиісті талап көрсетілген мерзім ішінде салық кезеңі үшін ҚҚС бойынша декларацияда көрсетілсе, салық төлеушіге қайтарылады (Салық кодексінің 273-бабының 2-тармағы).

Жалпы, қағида бойынша талап қою мерзімінің өтуі тиісті салық кезеңі аяқталғаннан кейін басталады.

Салық кезеңі сол салыққа немесе міндетті төлемге қатысты Салық кодексінің ережелерімен ескеріліп айқындалуы тиіс.

Сонымен бірге, жоғарыда көрсетілген нормамен жалпы қағидаларда жер қойнауын пайдалану келісімшартына сәйкес қызметін жүзеге асыратын салық төлеушілер бойынша жалған кәсіпорын деп танылған салық төлеушімен операциялар немесе кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру ниетінсіз жеке кәсіпкерлік субъектісімен жасалған мәміле (мәмілелер) бойынша ерекшеліктер көзделген.

Бұдан басқа, мемлекеттік баж сомасын қайтару құжаттары салық қызметі органына көрсетілген сома бюджет есебіне жазылған күнінен бастап үш жыл мерзім өткенге дейін табыс етілуге тиіс (Салық кодексінің 548-бабының 2 және 7-тармақтары).

7. Салық қызметі органының бюджетке есептелген, төленген салық сомалары мен басқа да міндетті төлемдерді төлеу немесе қайта қарау құқығына қатысты талап қою мерзімі Салық кодексінің 607-бабы

2-тармағының 1), 2) және 3) тармақшаларында көзделген хабарлама шыққан күннен бастап саналады.

Салық кодексінің 46-бабының 5, 7-9-тармақтарымен талап қою мерзімі ұзартылатын жағдайлар белгіленген.

Салық органдарының бюджетке төленетін салық сомалары мен басқа да міндетті төлемдерді есептеуді, қосып есептеуді талап қою мерзімінің ішінде қайта қарау құқығы, олардың көрсетілген мерзімді сақтаған жағдайда бұрын тексерілген кезең үшін Салық кодексінің 627-бабы 9-тармағының 2) тармақшасында көзделген жоспардан тыс салықтық тексерулерді жүргізуге құқылы екендігін білдіреді.

Салық міндеттемесін тоқтатудың түпкілікті тізбесі белгіленген Салық кодексінің 54-бабы ескеріле отырып, талап қою мерзімдерінің өтуі салықтар мен бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген және есепке жазылған сомаларды, салықтар мен бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша аванстық және ағымдағы төлемдерді төлеу жөніндегі салық міндеттемесін тоқтатпайды.

8. Соттарда мемлекеттік баж ставкалары мен оларды төлеу тәртібі Салық кодексінің 535, 547-баптарында белгіленген. Атап айтқанда, жеке және заңды тұлғалардың салық қызметі органдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағымдану және жеке кәсіпкерлердің, шаруа және фермерлік қожалықтардың, заңды тұлғалардың салықтық тексеру актілері жөніндегі хабарламаларын даулау туралы істері бойынша мемлекеттік баж Салық кодексінің 535-бабының 1-тармағының 2), 3), 4) тармақшаларында белгіленген мөлшерде алынады.

Мемлекеттік бажды төлеу мерзімін ұзарту немесе кейінге қалдыру мүмкіндігі заңнамада көзделмеген.

Салық кодексінің 541-бабында соттарда мемлекеттік бажды төлеуден босату негіздемелерінің толық тізбесі белгіленген.

Мемлекеттік баждың төленген сомаларын қайтару жағдайлары мен тәртібі Салық кодексінің 548-бабында регламенттелген.

Аталған норманың 4-тармағында іс бойынша тарап болып табылатын мемлекеттік органнан мемлекеттік баж сомасын қайтару үшін салық қызметі органына ұсынуға жататын қажетті құжаттардың (салықтық өтініш, мемлекеттік баждың төленгені туралы төлем құжаты және заңды күшіне енген сот шешімі) түпкілікті тізбесі көрсетілген. Сот мемлекеттік мекемеден мемлекеттік бажды өндіріп алу туралы атқару парағын жазбайды.

9. Салық кодексінің 571-бабы 4-тармағының 4) тармақшасында және 6-тармағында сот шешімінің заңды күшіне енуі негізінде жеке кәсіпкерді немесе заңды тұлғаны тіркеу жарамсыз деп танылған кезде ҚҚС бойынша тіркеу есебінен оны шығару осындай есепке қойылған күннен бастап жүргізілетіні белгіленген.

Осы ереже салық органы шешім шығарған немесе әрекет (әрекетсіздік) жасаған сәтте күшіне енген заңның нормаларына сәйкес жүзеге асырылатын салықтық әкімшілік етуге де қатысты.

Салық кодексінің 256-бабының 1-тармағынан тауарларды, жұмыстарды, қызмет көрсетулерді алушыда ҚҚС сомасын шегеру құқығының туындауы үшін өнім берушінің ҚҚС төлеуші болып табылуы қажет екендігі туындайды.

Осылайша, мәмілелер бойынша ҚҚС сомасын жоғарыда көрсетілген салық төлеуші, егер осындай есепке қойылған күннен бастап оны ҚҚС бойынша тіркеу есебінен алып тастау туралы салық органының шешімі болса, есептеуден алып тастауы тиіс.

Сонымен бірге, Салық кодексі салық төлеушінің осындай мәмілелер бойынша шығыстарды есептеу құқығын жеке кәсіпкердің немесе заңды тұлғаның тіркелуін жарамсыз деп тану фактісімен байланыстырмайды.

10. Салық кодексінің 585-бабында камералдық бақылау - салық төлеуші (салық агенті) табыс еткен салық есептілігін, уәкілетті мемлекеттік органдардың мәліметтерін, сондай-ақ салық төлеушінің қызметі туралы басқа да құжаттар мен мәліметтерді зерделеу мен талдау негізінде салық қызметі органдары жүзеге асыратын бақылау ретінде айқындалған (1-тармақ). Камералдық бақылаудың мақсаты - салық органдары камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықтаған бұзушылықтарды салық органдарында тіркеу есебіне қою және (немесе) осы Кодекстің 587-бабына сәйкес салық есептілігін ұсыну және (немесе) салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеу арқылы салық төлеушіге дербес жоюға құқық беру (2-тармақ).

Салық кодексінің 587-бабы бойынша, салық кезеңі үшін салық есептілігін ұсыну камералдық бақылаудың нәтижелері бойынша хабарламаның орындалуы болып табылады, бұған анықталған бұзушылықтар немесе солар бойынша осы баптың 2-1-тармағының талаптарына сай келетін түсініктеме жатады. Салық төлеуші (салық агенті) хабарламада көрсетілген бұзушылықтармен келіскен жағдайда салық есептілігін ұсынады, ол келіспеген жағдайда түсіндірмені ұсынады. Хабарламаны белгіленген мерзімде (30 жұмыс күні) орындамау Кодекстің 611-бабына сәйкес салық төлеушінің банк шоттары бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұруға әкеп соғады.

Кез келген жағдайда салық төлеушіге (салық есебін ұсыну не түсініктеме беру) міндеті жүктеледі. Көрсетілген хабарламаны орындамаған жағдайда мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз етудің жоғарыда көрсетілген тәсілі қолданылады. Бұдан басқа, мұндай жағдайда Салық кодексінің 627-бабы 5-тармағының 2) тармақшасына және 9-тармағының 2) тармақшасына сәйкес салық органы жоспардан тыс тақырыптық салық тексеруін жүргізеді.

Демек, камералдық бақылау нәтижелері жөніндегі хабарлама АІЖК-нің 279-бабында көзделген сотта даулауға жататын мемлекеттік органдардың әрекеттеріне жатады.

Сонымен бірге, Салық кодексінің жоғарыда келтірілген нормаларын ескеріп, осындай азаматтық істерді қарау кезінде олардың негізділігін мәні бойынша тексермей, хабарламаларда көрсетілген негіздердің заңдылығы туралы мәселені шешу қажет. Кері жағдайда болашақтағы салықтық тексерудің, соның ішінде камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық қызметінің органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаларды орындамау мәселесі бойынша жоспардан тыс тақырыптық тексерудің нәтижелері алдын ала шешілетін болады.

Сондықтан соттардың салық органында аталған хабарламаны шығару үшін заңда көзделген негіздердің болған-болмағанын анықтағаны жеткілікті.

Мысалы, камералдық бақылау нәтижелері жөніндегі хабарлама жалған кәсіпорындармен операциялар немесе кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру ниетінсіз жасалған мәмілелер бойынша ҚҚС сомасын шегеруге және есептеуге жатқызуға қатысты Салық кодексінің нормаларымен негізделген. Жалған кәсіпкерлік те, кәсіпкерлік қызметін жүзеге асыру ниетінсіз мәміле (мәмілелер) жасау да тиісінше ҚК-нің 192 және 192-1-баптарында көзделген, қылмыстық жазаланатын әрекеттер болып табылады. Сондықтан сол немесе басқа қылмысты жасау фактісі анықталған қылмыстық іс бойынша қорытынды шешім болса, хабарлама заңды деп танылуы мүмкін. Бұл ретте осындай мәмілелер бойынша қандай да бір дәлелдемені зерттеудің қажеті жоқ. Егер мұндай шешім болмаса, салық органының хабарламасы заңсыз деп танылуы тиіс.

"Әкімшілік рәсімдер туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 8-бабының 2-тармағына сәйкес, мемлекеттік органның құқықтық актісі осы құқықтық акт арналған адамдар оның талаптарын немесе онда қамтылған тапсырмаларды орындаған кезден бастап қолданылуын тоқтатады. Осыған байланысты АІЖК-нің 279-бабының 1-бөлігі ескеріле отырып, салық төлеушінің оның жоғарыда көрсетілген тәсілдердің бірімен орындалған камералдық бақылау нәтижелері жөніндегі хабарламаны даулау туралы арызы азаматтық сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға және шешуге жатпайды. Судья мұндай арызды қабылдаудан бас тартады (АІЖК-нің 153-бабы бірінші бөлігінің 1) тармақшасы), ал азаматтық іс қозғалған жағдайда сот ол бойынша іс жүргізуді қысқартады (АІЖК-нің 247-бабының 1) тармақшасы).

11. Салық кодексінің 20-бабы 1-тармағының 25) тармақшасына байланысты салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің толық әрі уақытында түсуін қамтамасыз ету міндеттерін орындау мақсатында салық қызметі органдары салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдерін қолдануға және осы Кодекске сәйкес мәжбүрлі тәртіппен салық

берешегін өндіруге міндетті. Мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттемені орындауды қамтамасыз ету тәсілдері мен салық берешегін мәжбүрлеп өндіру шаралары тиісінше Кодекстің 85 және 86-тарауларында көзделген.

Жеке кәсіпкер, жекеше нотариус, жеке сот орындаушы, адвокат болып табылмайтын жеке тұлғаға қатысты мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттемені орындауды қамтамасыз ету тәсілі ретінде бюджетке төленбеген салық сомасы мен басқа да міндетті төлемдерге өсімпұлды есептеу қолданылуы мүмкін. Оған салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары қолданылмайды.

Осы ереже жеке кәсіпкер, жекеше нотариус, жеке сот орындаушысы, адвокат болып табылатын жеке тұлғаның олардың аталған қызметті жүзеге асырумен байланысты емес табыс алуына байланысты пайда болған салықтық берешегіне де қатысты қолданылады.

12. Салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары Салық кодексінің 614-бабының 3-тармағында белгіленген тәртіппен салық төлеуші - заңды тұлғаға, заңды тұлғаның құрылымдық бөлімшесіне, Қазақстан Республикасында қызметін тұрақты мекеме арқылы жүзеге асыратын резидент емес заңды тұлғаға, жеке кәсіпкерге, жекеше нотариусқа, жеке сот орындаушысына адвокатқа қолданылады. Егер алдыңғы шараны қолдану нәтижесінде салық берешегі өтелмесе, әрбір кейінгі шара қолданылады. Осыған байланысты салық органы ақшалай қаражаттың есебінен салық берешегін өндіріп алу жөнінде тиісті шаралар қабылдағаннан кейін ғана салық төлеушінің иелігіндегі шектеулі мүлікті сатуға көшуге құқылы.

13. Салық кодексінің нормаларымен көрсетілген салық төлеушілерден соттан тыс тәртіппен салық берешегін өндіріп алу мүмкіндігі қамтамасыз етілген. Сондықтан салықтар мен бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер мен өсімпұлдар бойынша бересіні осы адамдардан өндіру туралы салық қызметі органдарының талап арыздары азаматтық сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға және шешуге жатпайды.

"Нормативтік құқықтық актілер туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 6-бабы 3-тармағын ескеріп, заңды тұлғалардан салықтар және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша бересіні өндіру туралы сот бұйрығын шығаруға қатысты АІЖК-нің 139-бабы 1-бөлігінің және 140-бабының 5) тармақшасының ережелері қолданылмайды. Бұл ереже салық қызметі органдарының салық берешегін мәжбүрлеп өндіру жөніндегі өкілеттігін көздейтін Салық кодексінің жоғарыда келтірілген нормаларына қайшы келеді. Осы себепті АІЖК-дан кейін қолданысқа енгізілген Салық кодексінің нормалары қолданылуға жатады.

Алайда, Қазақстан Республикасы аумағында қызметін тұрақты мекеме арқылы жүзеге асыратын резидент еместің салық берешегін өтеуі үшін мүлкі болмаған немесе жеткіліксіз болған жағдайда салық органдары көрсетілген берешекті резидент еместен өндіріп алу туралы сот бұйрығын шығару туралы арызбен немесе талап арызбен сотқа жүгінуге құқылы. Бұл ретте Шаруашылық қызметті жүзеге асыруға байланысты дауларды шешу тәртібі туралы келісімнің (Киев, 20 наурыз 1992 жыл) 4-бабының 1-тармағын және АІЖК-нің 32-бабының 3-бөлігін негізге алу қажет.

14. Салық кодексінің 622-бабында жеке кәсіпкер, жеке нотариус, жеке сот орындаушысы, адвокат болып табылмайтын жеке тұлға салық берешегінің сомаларын төлемеген немесе толық төлемеген жағдайда салық органы сот бұйрығын шығару туралы өтінішпен немесе оның мүлкі есебінен салық берешегі сомасын өндіріп алу туралы талап-арызбен сотқа жүгінетіндігі белгіленген.

Салық кодексінің 12-бабы 1-тармағының 32) тармақшасында салық берешегі бересі сомасы, сондай-ақ төленбеген өсімпұл мен айыппұлдар сомасы ретінде айқындалғанын ескеру керек. Есептелген, есепке жазылған және мерзімінде төленбеген салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомасы бересі болып табылады (Салық кодексінің көрсетілген нормасының 5) тармақшасы). Салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түрлері Салық кодексінің 55-бабында белгіленген.

Егер салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомасын салық төлеушінің өзі салық декларациясында не салық органы немесе уәкілетті мемлекеттік орган Салық кодексінің нормаларына сәйкес есептесе немесе салық органы заңдық күші бар салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламада есептеп жазған жағдайда ғана салық органының талабын судья немесе сот қанағаттандыра алады.

15. Салық төлеушінің белгіленген мерзімдерде жоғары тұрған салық қызметі органына не сотқа салық қызметі органдарының хабарламасына шағым бермеуі арызда көрсетілген сот бұйрығын шығару туралы талаптың даусыздығын куәландырады. Бұл ретте, жалпы қағида бойынша хабарлама салық төлеушінің (салық агентінің) жеке өзіне қол қойдырылып немесе жөнелту мен алу фактісін растайтын өзге де тәсілмен тапсырылуы тиіс екендігін ескерген жөн. Салық кодексінің 608-бабының 1, 1-1, 1-2-тармақтарында онда көрсетілген тәсілдермен жіберілген хабарлама салық төлеушіге (салық агентіне) тапсырылды деп есептелетін жағдайлар белгіленген.

Егер сот бұйрығын шығару туралы арызда бересіні өндірумен қатар өсімпұл сомасы туралы талап болса, онда АІЖК-нің 141-бабы 2-бөлігінің 4) тармақшасына сәйкес өндіріп алушының талаптары, оларды негіздеген мән-жайлар және олар құжатпен расталса, судья "Нормативтік құқықтық актілер

туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 6-бабының 3-тармағының талаптарын ескеріп, өсімпұлды да өндіру туралы бұйрық шығаруға құқылы.

16. Салық кодексінің 627-бабы 9-тармағының 2) тармақшасында қандай жағдайларда жоспардан тыс салықтық тексерулер жүргізілетіні көзделген.

Соның ішінде мұндай тексерулер Қазақстан Республикасының Қылмыстық іс жүргізу кодексінде (бұдан әрі - ҚІЖК) көзделген негіздер бойынша жүргізілуі мүмкін екендігі де көрсетілген.

Алайда, ҚІЖК-де салықтық тексерулерді тағайындауға болатын негіздерге қатысты норма жоқ. Сонымен бірге ҚІЖК-нің 123-бабының 2-бөлігімен дәлелдемелер ретіндегі құжаттарға тергеуге дейін тексеру материалдары, атап айтқанда ҚІЖК-нің 125-бабында көзделген тәртіппен алынған, талап етілген немесе ұсынылған салықтық тексеру актілері жатқызылған. Көрсетілген нормаға сәйкес дәлелдемелер жинау ҚІЖК-де көзделген іс жүргізу іс-әрекеттерін жүргізу жолымен сотқа дейінгі іс жүргізу және сот талқылауы процесінде жүргізіледі (1-бөлік). Қылмыстық процесті жүргізуші орган уәкілетті органдардан және лауазымды адамдардан тексерулер жүргізуді талап етуге құқылы (2-бөлік). Бұл ретте ҚІЖК-нің 7-бабының 28) тармақшасында осы ахуалға қатысты сотқа дейінгі іс жүргізу оны мәні бойынша қарау үшін сотқа жіберілгенге дейін қылмыстық істі қозғаған сәттен бастап қылмыстық іс бойынша іс жүргізу ретінде айқындалған. ҚІЖК-нің 8-бабының 2-бөлігінен қылмыстық процесс ретінде қылмыстық істер бойынша заңда белгіленген іс жүргізу тәртібі түсіндіріледі.

ҚІЖК-нің келтірілген нормалары осы Кодекстің 123-бабында көрсетілген сотқа дейінгі тексеру материалдарына жалпы негізде жүргізген салықтық тексерулердің актілері жататыны туралы қорытынды жасау үшін негіз береді. Қылмыстық ізге түсу органы сотқа дейінгі тексеру барысында салық органынан салықтық тексеру жүргізуді талап етуге құқылы емес. Сондықтан ҚІЖК-іде көзделген негіз бойынша қылмыстық іс қозғалғанға дейін жіберілген қылмыстық ізге түсу органының хаты немесе қаулысы бойынша жоспардан тыс салықтық тексеру жүргізу туралы салық органының нұсқамасы заңсыз болып табылады. " Қазақстан Республикасындағы мемлекеттік бақылау және қадағалау туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 28-бабының 1 және 2-тармақтарына сәйкес мұндай тексеріс аталған Заң талаптарының өрескел бұзылуына байланысты жарамсыз деп танылады.

17. Қайтаруға ұсынылған ҚҚС сомасының дұрыстығын растау жөніндегі тақырыптық тексерулер жүргізу тәртібі Салық кодексінің 635-бабында белгіленген.

Бұл ретте осы норманың 4-тармағында қайтаруға ұсынылған ҚҚС сомасын анықтау кезіндегі тауарлар экспорты жағдайында, тауарлар экспорты Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген тәртіппен ашылған Қазақстан

Республикасы аумағындағы екінші деңгейдегі банктер салық төлеушілерінің банктік шоттарына түскен валюталық түсім бойынша есептеледі. Салық органдарына валюталық түсімнің түсуі туралы қорытындыны ұсынуды Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкі мен екінші деңгейдегі банктер Қазақстан Республикасы Ұлттық Банкінің келісуімен уәкілетті орган бекіткен тәртіп пен нысан бойынша жүзеге асырады. Осы қорытындыны алу үшін салық қызметі органдары салықтық тексеруді бастау күніндегі жағдай бойынша валютаның түсімдері туралы тиісінше сұрау салуды жолдайды.

"Валюталық реттеу және валюталық бақылау туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 12-бабының 4-тармағын орындау үшін Қазақстан Республикасы Ұлттық Банкі Басқармасының 2012 жылғы 24 ақпандағы № 42 қаулысымен Қазақстан Республикасында экспорттық-импорттық валюталық бақылауды жүзеге асыру және резиденттердің экспорт және импорт бойынша келісімшарттардың есептік нөмірлерін алу қағидалары бекітілген. Аталған Қағидалар резиденттердің шетелдік және ұлттық валютаны репатриациялау талаптарын орындауын қамтамасыз ету мақсатында экспорттық-импорттық валюталық бақылауды жүзеге асыру тәртібін, сондай-ақ резиденттердің экспорт және импорт бойынша келісімшарттардың есептік нөмірлерін алу талаптарын айқындайды.

Жоғарыда көрсетілген Заңның 1-бабы 1-тармағының 9) тармақшасына сәйкес заңды тұлғалар-резидент еместердің қазақстандық филиалдары резиденттер емес болып табылады.

Заңнаманың келтірілген қағидаларын ескере отырып, соттардың валюталық түсімнің түсуі туралы салық органының сұрауын орындамауы, резидент емеске қатысты қорытындыда есепке алу нөмірі мен оның берілген күні немесе мәміле паспорттарының нөмірі мен күні туралы мәліметтердің болмауы ҚҚС сомасын резидент емеске қайтарудан бас тарту үшін негіз болып табылмайтынын басшылыққа алуы қажет.

18. Салық кодексі 671-бабының 2-тармағына сәйкес жоғары тұрған салық органы қызметінің салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарландыруына салық төлеушінің шағымын қарау қорытындылары бойынша шағым беріліп отырған хабарламаны өзгеріссіз, ал шағымды қанағаттандырусыз қалдыру не шағым беріліп отырған хабарламаны толығымен не бір бөлігінде қанағаттандырудан бас тарту туралы шешім шығарады. Салық төлеушінің шағымын қарау нәтижелері бойынша беріліп отырған хабарламаны бір бөлігінде қанағаттандырудан бас тартылған жағдайда, салықтық тексеру жүргізген салық қызметі органы салықтар және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер мен өсімпұлдардың азайтылған сомасымен жаңа хабарлама шығарады. Жоғары тұрған салық қызметі органы Салық кодексінің 675-бабының тәртібімен тақырыптық тексеру

жүргізбей есептелген соманы ұлғайту туралы шешім қабылдауға құқығы жоқ. Егер уәкілетті орган жоғары тұрған салық қызметі органының салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға салық төлеушінің шағымын қарау нәтижелері бойынша шешімін өзгертсе немесе жаңа шешім шығарса, нақ осы ережелер қолданылады. Уәкілетті органның тақырыптық тексеру тағайындау мен жүргізу тәртібі Салық кодексінің 685-бабымен регламенттелген.

19. Салық кодексінің 638-бабының ережелеріне орай салық төлеуші (салық агенті) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламада көрсетілген салықтардың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің және өсімпұлдардың есептелген сомаларымен, міндетті зейнетақы жарналарын, әлеуметтік аударымдарды және өсімпұлдарды есептеу, ұстау, аудару бойынша шығындарды кеміту, резидент еместердің табысынан төлем көзінен ұсталған қосылған құн салығының және (немесе) корпоративтік (жеке) табыс салығының асып кеткен сомаларын қайтарудың расталмауы бойынша міндеттемелер сомаларын есептеумен келіспеген жағдайда, тек хабарламаға ғана сот тәртібімен шағым жасауға жатады. Сот салықтық тексеру актісінде көрсетілген қорытындыларды ескере отырып дауланған сомалардың есептелу заңдылығын тексереді.

Егер салық төлеуші жоғарыда келтірілген салдарларға әкеп соқпаған, бірақ оның құқықтары мен міндеттеріне, оның ішінде болашақ салық кезеңдеріне әсер ететін қорытындыларымен келіспесе, салықтық тексеру актісіне шағым жасалуы мүмкін. Тексеру актісіне шағым беру салық қызметі органы лауазымды адамдарының әрекетіне шағым жасау ретінде есептеледі.

Кәсіпкерлік қызметті заңды тұлға құрмай-ақ жүзеге асырушы азаматтардың және заңды тұлғалардың салық қызметі органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағым жасау жөніндегі істер мамандандырылған ауданаралық экономикалық соттардың қарауына жатады.

20. Салықтық тексеру нәтижелері мен салық қызметі органдары лауазымды адамдарының әрекеттерін (әрекетсіздігін) даулау жөніндегі арыздарды соттың қарау тәртібі АІЖК-нің 27-тарауымен реттеледі.

АІЖК-нің 280-бабының 1-бөлігінде белгіленген сотқа арызбен жүгіну мерзімі : салықтық тексеру нәтижелері хабарлама тікелей сотта дауланған жағдайда - Салық кодексі 608-бабының 1, 1-1, 1-2-тармақтарында белгіленген тәртіппен ол тапсырылған күннен бастап, ал жоғары тұрған салық қызметі органы мен (немесе) уәкілетті органға алдын ала шағым жасалған жағдайда - салық төлеушіге осы органдар оның шағымын толығымен немесе бір бөлігінде қанағаттандырмай қалдырғаны жөніндегі шешімі белгілі болған күннен бастап есептеледі. Егер

салық төлеушінің шағымын қарау нәтижелері бойынша жаңа хабарлама шығарылса, оған шағым беру мерзімі белгіленген тәртіппен тапсырылған күннен бастап қайта есептеледі.

Салық қызметі органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағымдану кезінде аталған мерзім салық төлеушіге оның заңмен қорғалатын құқықтары мен мүдделерінің бұзылғаны не жоғары тұрған органдар оның шағымын толығымен немесе бір бөлігінде қанағаттандырмай қалдырғаны туралы мәлім болған күннен бастап есептеледі.

21. АІЖК-нің 65-бабына сәйкес әр тарап өзінің талаптарының және қарсылықтарының негізі ретінде сілтеме жасайтын мән-жайларды дәлелдеуі тиіс. АІЖК-нің 77-бабына байланысты әрбір дәлелдеме - қатыстылығы, жол берілуі, растығы, ал барлық жиналған дәлелдемелер жиынтығы азаматтық істі шешу үшін жеткіліктілігі тұрғысынан бағалануға тиіс. Сондықтан тексеру барысында не оның нәтижелеріне жоғары тұрған салық органына салық төлеуші хабарлама бойынша өз қарсылықтарын негіздеуге ұсынған дәлелдемелерді салық төлеушінің тексеру не оның нәтижелеріне жоғары тұрған салық органына немесе уәкілетті органға шағым жасау барысында ұсынғанына немесе ұсынбағанына қарамастан, бұл дәлелдемелерді сот қабылдауға және бағалауға міндетті. Бұл ретте даудың нақты мән-жайларын ескеру қажет.

22. Соттар салық төлеушінің салықтық тексерудің нәтижелері туралы хабарламаны Салық кодексі 89-тарауының 2-параграфында белгіленген салықтық тексерулердің тәртібі мен мерзімдерін салық органының бұзушылықтары негізі бойынша тексеру актілерін даулаған кезде жіберілген бұрмалаушылықтардың сипатын бағалауы және олардың тексеру нәтижелерінің заңдылығы мен негізділігін басшылыққа алуы қажет. Атап айтқанда, Салық кодексінің 632-бабына сәйкес салықтық тексеруді жүргізу не нұсқаманы салық органында тіркемей тексеру жүргізу үшін негіз болып табылатын нұсқамасыз жүргізілген тексерулердің нәтижелері заңсыз деп танылуға жатады. Егер қарсы тексеруді қоспағанда, "Мемлекеттік құқықтық статистика және арнайы есепке алу туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 18-бабының 1-тармағы бұзыла отырып, нұсқама құқықтық статистика және арнайы есепке алу жөніндегі уәкілетті органда тіркелмеген болса, осыған ұқсас салдарлар туындайды.

23. Егер сот салық органы қызметінің шешімі немесе осы органның лауазымды адамдарының әрекеті (әрекетсіздігі) заңнама нормаларына сәйкес келмейтінін анықтаса, аталған шешім немесе әрекет (әрекетсіздік) толығымен немесе бір бөлігінде заңсыз деп танылуға, ал шешім жойылуға жатады. АІЖК-нің 282-бабының 1-бөлігіне сәйкес сот салық төлеушінің заңмен

қорғалатын мүдделері мен құқықтарын бұзуға жол берген бұрмалаушылықты салық органына не оның лауазымды адамына толық көлемінде жою міндетін жүктейді.

24. АІЖК-нің 49-бабының 2-бөлігіне сәйкес сот бітімгершілік келісімді, егер ол заңға қайшы келсе, бекітпейді. Салық кодексінде белгіленген салық төлеуші мен салық органы арасындағы бітімгершілік келісім салық салу міндеттілігі, айқындылығы мен әділеттілігі принциптерін бұзады. Бұдан басқа, тараптардың істі бітімгершілік келісіммен аяқтау құқығы олардың арасында мүліктік қатынастар теңдігінің болуына байланысты. Ал салықтық қатынастар бір тараптың екіншісіне биліктік бағыныста болуына негізделген. Осыған орай сот салықтық даулар бойынша бітімгершілік келісімді бекітуге құқылы емес.

25. Салық кодексі салықтық міндеттеменің туындауын, орындалуын және тоқтатылуын мәміленің азаматтық-құқықтық тәртіппен жарамсыз болуымен тікелей байланыстырмайды.

Салық кодексінің 56-бабының 2-тармағында салық есебі бухгалтерлік есеп деректеріне негізделетіні туралы жалпы қағида белгіленген. Демек, азаматтық-құқықтық мәмілелердің өздері емес, оларды орындау үшін жасалатын бастапқы бухгалтерлік құжаттармен расталған қаржы-шаруашылық операциялар салықтық салдарларға әкеп соғады.

Осыған байланысты азаматтық-құқықтық мәмілелерді нақты реституция өткізбей жарамсыз деп тану салық есебіне өзгерістер енгізу үшін негіз бола алмайды.

АІЖК-нің 71-бабының 2-бөлігіне байланысты мәмілені жарамды немесе жарамсыз деп тануы туралы іс бойынша сот шешімінің, егер оларда сол адамдар қатыспаса, салықтық дау үшін преюдициалық маңызы болмайтынын соттардың ескергені жөн.

Салықтық тексеру нәтижелері тексеруді жүргізу кезіндегі құжаттарға негізделеді. Мәмілені жарамсыз деп тану туралы сот шешімі, салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығарылғаннан кейін болған шарттың елеулі талаптарын өзгерту туралы тараптардың келісімі хабарламаны заңсыз деп тану үшін негіз болып табылмайды.

Сонымен бірге, бұл жағдайда "Әкімшілік рәсімдер туралы" Қазақстан Республикасы Заңының 8-бабының 3-тармағына сәйкес салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаны салық төлеушінің талап етуі бойынша реституцияны іс жүзінде өткізгені туралы дәлелдемелер ұсынған немесе шарттың елеулі талаптарын өзгерту туралы келісімді орындаған кезде ғана салық органының өзі бұзуы мүмкін. Хабарламаны бұзудан бас тартуды салық төлеуші жоғары тұрған салық органында немесе сотта даулауға құқылы.

26. Осы қаулының қабылдануына байланысты "Салық заңдарын қолданудың сот практикасы туралы" Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2006 жылғы 23 маусымдағы № 5 нормативтік қаулысының күші жойылды деп танылсын.

27. Қазақстан Республикасы Конституциясының 4-бабына сәйкес, осы нормативтік қаулы қолданыстағы құқық құрамына қосылады, сондай-ақ жалпыға бірдей міндетті болып табылады және ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі.

Қазақстан Республикасы

Жоғарғы Сотының Төрағасы

Б.Бекназаров.

Қазақстан Республикасы

Жоғарғы Сотының судьясы,

жалпы отырыс хатшысы

Д.Нұралин.