

## **Соттардың салық заңнамасын қолдануының кейбір мәселелері туралы**

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2022 жылғы 22 желтоқсандағы № 9 Нормативтік қаулысы.

Соттардың салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы заңнаманы қолдану практикасын зерделеп және оны біркелкі қолдану мақсатында Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының жалпы отырысы мынадай түсіндірмелер беруге қаулы етеді:

1. Салық заңнамасы "Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы" Қазақстан Республикасы Кодексінің (Салық кодексі) 2-бабының 1-тармағына сәйкес Қазақстан Республикасының Конституциясына (бұдан әрі – Конституция) негізделеді, Салық кодексінен, сонымен қатар қабылдануы Салық кодексінде көзделген нормативтік құқықтық актілерден тұрады.

Соттар Қазақстан Республикасы салық заңнамасының нормаларын қолдану кезінде Конституцияның 12-бабының 2-тармағына сәйкес Салық кодексін және онда көзделген нормативтік құқықтық актілерді қоса алғанда, заңдар мен өзге де нормативтік құқықтық актілердің мазмұны мен қолданылуын айқындайтын Конституцияның 1-бабының 1-тармағында белгіленген құндылықтарды негізге алуы қажет.

Мұндай нормативтік құқықтық актілерге Қазақстан Республикасы Үкіметінің нормативтік құқықтық қаулылары, салық органдары жүйесіндегі уәкілетті орган басшысының нормативтік құқықтық бұйрықтары, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрлігі басшысының нормативтік құқықтық бұйрықтары, облыстардың, республикалық маңызы бар қалалардың және астананың жергілікті өкілетті органдарының жекелеген салық мөлшерлемелерін және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді белгілеу туралы нормативтік құқықтық шешімдері жатады.

Салық кодексінің 10-бабына сәйкес салық салу мәселелерін реттейтін нормативтік құқықтық актілер міндетті түрде ресми жариялануға тиіс.

"Құқықтық актілер туралы" Қазақстан Республикасының 2016 жылғы 6 сәуірдегі № 480-V Заңының (бұдан әрі – Құқықтық актілер туралы заң) 35-1-бабына сәйкес уәкілетті орган басшысының, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрлігінің жоғарыда көрсетілген нормативтік құқықтық бұйрықтарының және жергілікті өкілеттік органдардың құқық нормаларын қамтитын, оның ішінде азаматтардың құқықтары мен міндеттеріне қатысты нормативтік құқықтық шешімдерінің күшіне енуінің қажетті шарты оларды әділет органдарында мемлекеттік тіркеу болып табылады.

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

Салықтық әкімшілендіру мәселелері бойынша қабылданған және салық органы әрекетті (әрекетсіздікті) орындаған немесе ол шешім шығарған кезде қолданысқа енгізілген нормативтік құқықтық актілер осы әрекеттерді (әрекетсіздікті) орындау немесе шешім шығару кезінде қолданылуға жататынын соттар назарда ұстағаны жөн. Салық төлеушінің салықтық міндеттемесінің немесе салық агентінің міндеттерінің туындауына, орындалуына немесе тоқтатылуына байланысты салық қатынастарына салық төлеушінің салықтық міндеттемесі немесе салық агентінің міндеті туындаған, орындалған немесе тоқтатылған кезде қолданыста болған нормативтік құқықтық актілер, егер қолданысқа жаңадан енгізілген нормативтік құқықтық актілердің немесе олардың нормаларының оларды қолданысқа енгізу туралы заңнамалық актіге сәйкес кері күші болмаса қолданылуға жатады. Бұл ретте барлық жағдайларда Салық кодексінің 3-бабы 5-тармағына сәйкес салықтардың және (немесе) бюджетке төленетін төлемдердің жаңа түрін белгілейтін, мөлшерлемені арттыратын, жаңа міндеттер белгілейтін, сондай-ақ салық төлеушінің (салық агентінің) жағдайын нашарлататын Қазақстан Республикасы заңдары ережелерінің кері күші болмайды.

Салық кодексінің 19-бабы 2-тармағының 4) тармақшасына сәйкес салық органдары өз құзыреті шегінде салықтық міндеттеменің туындауы, орындалуы және тоқтатылуы жөнінде түсіндірмелерді жүзеге асыруға және түсініктемелер беруге міндетті. Мұндай түсіндірмелер мен түсініктемелер, сондай-ақ әдістемелік ұсынымдар, оның ішінде уәкілетті органның әдістемелік ұсынымдары нормативтік құқықтық актілерге жатпайды. Сот оларды салық заңнамасының нормаларына сәйкестігін ескере отырып бағалауға тиіс.

Салық органдары салықтарды және бюджетке төленетін төлемдерді жинау бойынша өздері жүзеге асыратын, оның ішінде салықтық бақылауды жүзеге асыруға, мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдері мен салықтық берешекті мәжбүрлеп өндіріп алу шараларын қолдануға, сондай-ақ мемлекеттік қызметтерді және Салық кодексінде белгіленген салықтық әкімшілендірудің өзге де нысандарын көрсетуге негізделген шаралар мен тәсілдер жүйесін (жиынтығын) қамтитын салықтық әкімшілендіруді жүзеге асырады.

Салық саясатын (жаңа салықты және бюджетке төленетін төлемдерді белгілеу және қолданыстағыларының күшін жою, салық және бюджетке төленетін төлемдер бойынша мөлшерлемелерді, салық салу объектілері мен салық салуға байланысты объектілерді, салық базасын өзгерту жөніндегі шаралар жиынтығы) салық саясаты саласындағы уәкілетті орган жүзеге асырады.

2. Салық салу мақсатында заңнама нормаларын қолдану кезінде Салық кодексінің 2-бабы 3-тармағында белгіленген оның нормаларының басымдығын негізге алған жөн.

Егер Қазақстан Республикасы ратификациялаған халықаралық шартта Салық кодексіндегіден өзгеше қағидалар белгіленсе, аталған шарттың қағидалары қолданылады (Салық кодексінің 2-бабының 5-тармағы). Конституцияның 4-бабы 3-

тармағына сәйкес Қазақстан қатысушысы болып табылатын халықаралық шарттардың Қазақстан Республикасының аумағында қолданылу тәртібі мен талаптары Республиканың заңнамасында айқындалады.

"Қазақстан Республикасы Конституциясының 4-бабының нормаларын халықаралық ұйымдар мен олардың органдарының шешімдерін орындау тәртібіне қатысты қолданыста ресми түсіндіру туралы" Қазақстан Республикасы Конституциялық кеңесінің 2009 жылғы 5 қарашадағы № 6 нормативтік қаулысына сәйкес Қазақстан қатысушысы болып табылатын, атап айтқанда Еуразиялық экономикалық одаққа (ЕАЭО) және олардың органдарына қатысушы болып табылатын халықаралық ұйымдардың, мемлекетаралық бірлестіктердің нормативтік шешімдері мен өзге де нормативтік құқықтық актілері халықаралық шарттарға теңестіріледі және халықаралық шарттарды қолдану кезінде Қазақстан Республикасы заңнамасының, оның ішінде салық заңнамасының нормаларынан басымдығы болады.

Егер ратификацияланған халықаралық шартта Қазақстан Республикасының Үкіметіне салық салу құқығы берілсе, бірақ ұлттық заңнамада аталған құқық жүзеге асырылмаса (жеңілдік болса), онда ұлттық заңнама қолданылуға жатады.

Халықаралық шарттардың ережелерін қолдану кезінде шарт субъектілердің арнайы тобына қолданылатынын ескеру қажет. Әдетте, қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияларда мұндай субъектілерге уағдаласушы мемлекеттердің резиденттері жатады.

Қосарланған салық салуды болғызбау туралы конвенцияларды түсіндіру кезінде, егер мұндай түсіндіру қағидалары Қазақстан Республикасы Жоғарғы Кеңесінің 1993 жылғы 31 наурыздағы № 2059-ХІІ қаулысының негізінде Қазақстан Республикасы қосылған Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының ережелеріне сәйкес келсе, халықаралық шарттарда және Қазақстан Республикасының заңнамасында көзделген түсіндірудің жалпы қағидалары қолданылады.

3. Қазақстан Республикасы Азаматтық кодексінің (бұдан әрі – АК) 1-бабының 4-тармағына сәйкес заңнамалық актілерде көзделген жағдайларды қоспағанда, салық қатынастарына азаматтық заңнама қолданылмайды. Осыған байланысты соттар салық қатынастарын азаматтық заңнамамен реттелетін мүліктік қатынастардан ажыратқаны жөн.

Салық кодексінің 1-бабының 4-тармағына сәйкес, егер Салық кодексінде пайдаланылатын Қазақстан Республикасының азаматтық және басқа да заңнамасы салаларындағы ұғымдар, егер Салық кодексінде өзгеше көзделмесе, Қазақстан Республикасы заңнамасының сол салаларында пайдаланылатын мағыналарында қолданылады. Қазақстан Республикасы заңнамасының әртүрлі салаларындағы сол бір ұғымдардың мәнін айқындау кезінде Салық кодексінде пайдаланылатын ұғымдар

Салық кодексінің нормаларында сілтеме жасалған Қазақстан Республикасы заңнамасының тиісті саласында олар қандай мағынада пайдаланылса, сол мағынада қолданылуы тиіс.

Салық кодексінде пайдаланылатын және салық салу және салықтық есепке алу мақсатында Салық кодексінің нормаларында сілтеме жасалған Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы заңнамасының ұғымдары, оның ішінде "ұйымдар", "кірістер", "шығыстар", "активтер", "міндеттемелер" ұғымдары салық қатынастарына Қазақстан Республикасының бухгалтерлік есеп және қаржылық есептілік туралы заңнамасында пайдаланылатын мағынада қолданылуға жатады.

Салық кодексінің 116-бабы 1-тармағының 1) тармақшасына сәйкес өсімпұл белгіленген мерзімде орындалмаған салықтық міндеттемені орындауды қамтамасыз ету тәсілдерінің бірі болып табылады. Сондықтан мерзімінде төленбеген салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер сомасына есептелетін өсімпұл мөлшерін АҚ-нің 297-бабының негізінде азайтуға, сондай-ақ Салық кодексінің 117-бабының 3-тармағында, 158-бабының 7-тармағында көзделмеген негіздер бойынша өсімпұл төлеуден босатуға жол берілмейді.

4. Салық органдары анықтаған мынадай бұзушылықтар бойынша:

жазып берілуі бойынша әрекетті (әрекеттерді) заңды күшіне енген сот актісімен жеке кәсіпкерлік субъектісі іс жүзінде жұмыстарды орындамай, қызметтерді көрсетпей, тауарларды тиіп-жөнелтпей жасаған (жасалған) деп танылған шот-фактураның негізінде;

заңды күшіне енген сот шешімінің негізінде жарамсыз деп танылған мәмілелер бойынша корпоративтік табыс салығын (бұдан әрі – КТС) есептеу кезінде шығыстарды шегерімнен алып тастау және сатып алынған тауарлар, жұмыстар, көрсетілетін қызметтер бойынша қосылған құн салығының (бұдан әрі – ҚҚС) сомасын есепке жатқызудан алып тастау бойынша осындай негіздер Салық кодексінің нормаларында қамтылған.

Көрсетілген әрбір негіздердің өзіндік дәлелдеу нысанасы мен дәлелдемелер тобы бар.

5. Азаматқа, ұйымға немесе мемлекетке ірі залал келтірген жеке кәсіпкерлік субъектісінің мүліктік пайда алу мақсатында іс жүзінде жұмыстар орындалмай, қызметтер көрсетілмей, тауарлар тиіп-жөнелтілмей шот-фактура жазу бойынша әрекеттерді жасауы Қазақстан Республикасы Қылмыстық кодексінің (бұдан әрі – ҚК) 216-бабы бойынша қылмыстық жауаптылыққа әкеп соғады.

Салық төлеушінің, атап айтқанда, ҚҚС бойынша тіркеу есебінде тұрмаған төлеушінің, сол сияқты жұмыстар орындауды, қызметтер көрсетуді, тауарлар тиіп жіберуді іс жүзінде жүргізбеген тұлғаның жазған және ҚҚС сомасын қамтитын жалған шот-фактураны жазып беруі, қылмыстық құқық бұзушылық белгілері болмаған кезде

Қазақстан Республикасының Әкімшілік құқық бұзушылық туралы кодексінің (бұдан әрі – ӘҚБтК) 280-бабы бойынша әкімшілік жауаптылыққа әкеп соғады.

ӘҚБтК-нің 280-бабына ескертпеге орай жалған шот-фактура деп жұмыстар орындауды, қызметтер көрсетуді, тауарлар жөнелтуді іс жүзінде жүргізбеген тұлға жазған және ҚҚС сомасын қамтитын шот-фактура танылады.

Заңды күшіне енген үкіммен, қылмыстық істі тоқтату туралы сот қаулысымен, қылмыстық қудалау органының ақталмайтын негіздер бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді тоқтату туралы қаулысымен, әкімшілік құқық бұзушылық туралы іс бойынша қаулымен тұлғаның шот-фактураны жазып беру жөніндегі әрекеттері іс жүзінде жұмыстарды орындамай, қызметтерді көрсетпей, тауарларды тиіп-жөнелтпей жасалды деп танылған, яғни жалған шот-фактураны жазып беру КТС-ны есептеу кезінде шығыстарды шегерімдерден алып тастау және сатып алынған тауарлар, жұмыстар, көрсетілетін қызметтер бойынша ҚҚС сомасын есепке жатқызудан алып тастау үшін негіз болып табылады.

Салық органдарынан жасалғаны жалған шот-фактуралармен расталған мәмілелерге дау айту туралы талап қоюды беру талап етілмейді.

Салық органы КТС және ҚҚС бойынша сомаларды тиісті есепке жазуды жалған шот-фактураны жазу бойынша әрекеттердің жасалғаны анықталған заңды күшіне енген актілердің негізінде жүзеге асырады.

6. Салық кодексінің 19-бабы 1-тармағының 10) тармақшасына сәйкес салық органдары соттарға АК-нің 49-бабы 2-тармағының 1), 2), 3) және 4) тармақшаларында көзделген негіздер бойынша мәмілелерді жарамсыз деп тану, заңды тұлғаны тарату туралы талаптарды, сондай-ақ Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген құзыреті мен міндеттеріне сәйкес өзге де талаптарды қоюға құқылы.

Мәлімделген талап қоюды негіздеу үшін салық органы мәміле тараптарының міндеттемелерді іс жүзінде орындамағанын және оларды орындаудың объективті мүмкіндігінің жоқтығын куәландыратын дәлелдемелер келтіруге міндетті.

Дәлелдемелерді жинауды салық органы құзыретіне сәйкес, салықтық әкімшілендіру шеңберінде, оның ішінде мәмілені жарамсыз деп тану туралы сотқа талап қою берілгенге дейінгі салықтық бақылау арқылы (салықтық тексеру нысанында және мемлекеттік бақылаудың өзге де нысандарында) жүзеге асырады.

Сот мынадай мән-жайларды анықтаған кезде:

1) дау айтылған мәміленің негізгі мақсаты салықтарды төлемеу немесе толық төлемеу болып табылатын;

2) мәміле бойынша міндеттемені контрагенттің өзі немесе мәмілені орындау бойынша міндеттеме шартпен немесе заңмен берілген тұлғаның орындамағаны мәмілені жарамсыз деп тану туралы талап қоюды қанағаттандыру үшін негіз болып табылады.

7. Тараптардың бәсекелестігі мен тең құқықтылығы қағидаттарына сәйкес салық органдары камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықтаған Салық кодексінің 96-бабы 3-тармағының 2) және 3) тармақшаларында көзделген бұзушылықтарды жою туралы хабарламаны жолдау бойынша салық органдары лауазымды тұлғалардың әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) сотқа шағымданған жағдайларда контрагенттер өз тарапынан мәміленің жарамдылығын дәлелдеуге құқылы, салық төлеуші тіркелуі (қайта тіркелуі) соттың заңды күшіне енген шешімінің негізінде жарамсыз деп танылған заңды тұлғадан және (немесе) дара кәсіпкерден тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді іс жүзінде алғанын дәлелдеуге құқылы.

Салық кодексінің 8-бабының 1-тармағы ережелерінің негізінде салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық міндеттемені орындау жөніндегі әрекеттерді (әрекетсіздікті) жүзеге асырудағы адалдығы көзделеді.

Соттар мәмілелерді жарамсыз деп тану туралы талап қоюларды қараған кезде салық төлеуші контрагенттердің сенімділігі мен адалдығы нысанасына қатысты ақпаратты алу құқығын іске асырғанын ескергені жөн.

8. Шот-фактураларды жарамсыз деп тану туралы талап қою берілген жағдайда жазбаша нысанда жасалған шот-фактуралар мәмілелер деп таныла алмайтынын ескеру қажет. Шот-фактура мәміле жасалғаны туралы дәлелдемелердің бірі болуы мүмкін.

Осыған байланысты мұндай талап қоюды қабылдаудан Қазақстан Республикасының Азаматтық процестік кодексінің (бұдан әрі – АПК) 151-бабы бірінші бөлігінің 1) тармақшасына сәйкес бас тартылуға тиіс, ал егер талап қою соттың іс жүргізуіне қабылданса, іс бойынша іс жүргізу АПК-нің 277-бабы 1) тармақшасының негізінде тоқтатылуға жатады.

Практикада шот-фактуралар ғана болып, оларды салық төлеуші салық міндеттемелерін орындау кезінде ескерген жағдайлар да кездеседі. Мұндай жағдайларда жасалғаны тек шот-фактурамен расталған мәміле дау айту нысанасы болуға тиіс. Салық органы талап қою нысанасын дұрыс көрсеткен және мәміленің жарамсыздығы дәлелдемелерінің жеткілікті жиынтығы болған кезде, сот оны барлық туындайтын салдарымен сондай деп тануы мүмкін.

9. Жауапкерлердің біріне қатысты тарату рәсімі аяқталған кезде (тарату негіздеріне қарамастан) мәмілені жарамсыз деп тану туралы іс бойынша іс жүргізу тоқтатылуы мүмкін емес.

Егер іс бойынша әрекет ететін заңды тұлға немесе дара кәсіпкер болып табылатын және дау айтылған мәміленің шарттары мен ережелерін ескере отырып, өзінің салық міндеттемелерін белгілеген екінші жауапкер болса, талап қою мәні бойынша қаралуға жатады. Мұндай жауапкерге қатысты мәлімделген талап оның контрагентінің таратылуына қарамастан, мәні бойынша шешілуге тиіс.

10. Салық органы заңды тұлғаны құру кезінде заңдардың түзетуге келмейтін сипатта бұзылуына жол берілуіне байланысты заңды тұлғаны тіркеуді жарамсыз деп

тану негізі бойынша соттарға заңды тұлғаны тарату туралы талап қоюды беруге құқылы (АК-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасы).

Жоғарыда баяндалғандарды ескере отырып, сотқа тіркеуді жарамсыз деп тану туралы емес, заңды тұлғаны тарату туралы талап қойылуға тиіс.

Қолданыстағы заңнамада заңды тұлғаны тіркеудің жарамсыздығы негіздерінің толық тізбесі қамтылмаған. Соттар істі қарау кезінде іс үшін маңызы бар нақты мән-жайларды негізге ала отырып, заңды тұлғаны құру кезінде заңдылықтың өрескел бұзылуына жол беру фактісін және оның жойылмайтын сипатын анықтауға тиіс.

Соттың мұндай талап қоюларды қанағаттандыруы тарату туралы сот шешімі шығарылған заңды тұлға үшін де, оның контрагенттері үшін де құқықтық салдарға әкеп соғады. Сондықтан соттар заңды тұлғаны құру кезінде жіберілген бұзушылықтарды оның өз қызметін жүзеге асыру кезінде жасаған бұзушылықтарынан ажыратуы керек.

"Заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу және филиалдар мен өкілдіктерді есептік тіркеу туралы" Қазақстан Республикасының 1995 жылғы 17 сәуірдегі № 2198 Заңының (бұдан әрі – Заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу туралы заң) 1-бабының заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу мемлекеттік тіркеуге ұсынылған құжаттардың Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкестігін тексеруді қамтитыны туралы ережесін негізге алу қажет.

Бұл ретте заңнаманы бұзушылықтар жойылмайтын болуға тиіс. Мысалы, міндетті виза алу қажеттілігі жағдайында заңды тұлға құрған, сондай-ақ заңды тұлғалар қатысушыларының құрамына кіру арқылы коммерциялық ұйымдардың жарғылық капиталына қатысатын шетелдіктердің бизнес-көшіп келушілер ретінде кіруге виза алмауы; 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 Республикасының 1998 жылғы 22 сәуірдегі № 220-І Заңының 23-бабының 2-тармағында белгіленген сомадан кем болатын соманы көрсету осындай бұзушылықтар болып табылады.

Қалыптастырылған жарғылық капиталдың болмауы, құрылатын заңды тұлғаның басшысы етіп шетелдік жеке тұлғаны тағайындауға байланысты шетелдік жұмыс күшін тартуға уәкілетті органның рұқсатының жоқтығы, салық есептілігін ұсынбау АК-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасында көрсетілген заңнаманы бұзушылықтарға жатқызылуы мүмкін емес. Осы және соларға ұқсас бұзушылықтар заңды тұлға өз қызметін жүзеге асыру кезінде жол берген бұзушылықтар болып табылады.

11. Тарату (қайта тіркеуді жарамсыз деп тану) туралы мәлімделген заңды тұлғаларды сот іске жауапкерлер ретінде қатысуға тартуы тиіс.

Тең жауапкерлер ретінде тіркеуші орган, заңды тұлғаның құрылтайшылары (қатысушылары) іске қатысуға міндетті түрде тартылуға жатады.

Заңды тұлғаны жүргізілген қайта тіркеуге ғана дау айтылған жағдайда, іске қатысуға алдыңғы қатысушыны (қатысушыларды) да тартқан жөн. Заңды тұлғаны қайта тіркеуді жарамсыз деп тану және бұрынғы тіркеу деректерін қалпына келтіру алдыңғы қатысушыға (қатысушыларға) оның қызметіне байланысты міндеттемелерді, оның ішінде салықтық міндеттемелерді жүктейді.

Заңды тұлғаны тарату (тіркеуді (қайта тіркеуді) жарамсыз деп тану) туралы талап қою қанағаттандырылған жағдайда салықтық бақылау жүргізу туралы мәселені шешу салық органының өкілеттігіне кіреді және салық заңнамасында көзделген шаралар қабылданған кезде ғана контрагенттердің құқықтары мен заңды мүдделері қозғалуы мүмкін, олар салық органдарының шешімдеріне, әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) дау айту шеңберінде өздерінің құқықтары мен заңды мүдделерін қорғауды жүзеге асыруға құқылы.

12. Заңды тұлғаны құруға (қайта тіркеуге) қатысы жоқ жеке тұлға - басшысын және (немесе) құрылтайшысын (қатысушысын) көрсете отырып, заңды тұлғаны тіркеу (қайта тіркеу) заңды тұлғаны таратуға (қайта тіркеуді жарамсыз деп тануға) негіз болып табылады.

Конституцияның 26-бабының 4-тармағына, АҚ-нің 10-бабына, Қазақстан Республикасы Кәсіпкерлік кодексінің (бұдан әрі – Кәсіпкерлік кодекс) 2-бабына сәйкес құрылтайшы (қатысушы) қабылдаған шешімнің негізінде заңды тұлғаны құру арқылы жеке кәсіпкерлікті жүзеге асыру үшін тиісті түрде білдірілген және ресімделген осы тұлғаның еркі болуы қажет.

Заңды тұлғаның құрылтай құжаттарында көрсетілген тұлғаның оны құруға және кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыруға, сол сияқты оның кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырмауына ерік білдіруінің болмауы заңды тұлғаны таратуға (тіркеуді, қайта тіркеуді жарамсыз деп тануға) негіз болып табылады.

Іс жүзінде заңды тұлға көбінесе құжаттарды қолдан жасау, жоғалған құжаттарды пайдалану, тіркеу (қайта тіркеу) жүргізілген тұлғаны жаңылыстыру жолымен және осы тұлғаның салық органына не сотқа берген түсіндірмелерімен расталған өзге де мән-жайлар бойынша заңсыз құрылған болып есептеледі.

Тиісінше мұндай мемлекеттік тіркеу (қайта тіркеу) Қазақстан Республикасының заңнамасын елеулі түрде бұза отырып жүргізілген, олар жойылмайтын сипатта болады.

13. АҚ-нің 49-бабы 2-тармағының 3) тармақшасына сәйкес орналасқан жері бойынша немесе нақты мекенжайы бойынша заңды тұлға, сондай-ақ заңды тұлға бір жыл ішінде оларсыз жұмыс істей алмайтын құрылтайшылар (қатысушылар) және лауазымды адамдар болмаған жағдайда, заңды тұлғаны тарату туралы шешім қабылдай алатындығы соттарға түсіндірілсін.

Жоғарыда көрсетілген белгілер жиынтығының болмауы талап қоюшының талабын қанағаттандырудан бас тарту үшін негіз болып табылады, өйткені салық органдарының өзге де ден қою тәсілдері бар.



Салық кодексінің 70-бабының 4, 5-тармақтарына сәйкес 70-бабының 2-тармағы 3) тармақшасында көрсетілген негіз бойынша жүргізілген салықтық зерттеп-қарау нәтижесінде тіркеу деректерінде көрсетілген орналасқан жері бойынша салық төлеушінің іс жүзінде болмауы анықталған жағдайда, салық органы мұндай салық төлеушіге салық төлеушінің орналасқан (болмаған) жерін растау туралы хабарлама жібереді.

Салық төлеуші талапты орындамаған жағдайда салық органы банктік шоттар бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұрады немесе банктік шоттар болмаған кезде, ҚҚС бойынша тіркеу есебінен шығарады.

Заңды тұлғаны тарату (қайта тіркеуді жарамсыз деп тану) туралы талап қоюмен жүгінген кезде заңды тұлғаның тіркелген жері бойынша болмауы негізінде сот анықтауға жататын мән-жайлар қатарына: заңды тұлғаның нақты орналасқан жерін анықтау, сондай-ақ салық органының салық төлеушінің орналасқан (болмаған) жерін растау туралы хабарламасын орындамағаны жөніндегі шешімінің болуы және оны салық төлеушіге жіберу фактісін анықтау жатады.

Заңды тұлғаны тарату (қайта тіркеуді жарамсыз деп тану) туралы талап қою тіркеу (қайта тіркеу) кезінде заңды тұлғамен байланысу, сондай-ақ салықтық бақылауды жүзеге асыру мүмкіндігін болдырмайтын заңды тұлғаның мекенжайы туралы дұрыс емес мәліметтерді қасақана бергенін куәландыратын мән-жайлар орын алған кезде де қанағаттандырылуға жатады.

Мынадай мән-жайлар заңды тұлғаның орналасқан жері туралы мәліметтердің анық еместігін куәландыруы мүмкін:

құжаттарда көрсетілген мекенжай іс жүзінде болмауы;  
үй-жайды жалға алудың жалған шарты ұсынылуы;  
және өзге де мән-жайлар.

Заңды тұлғаның тіркелген (қайта тіркелген) жері бойынша жоқтығын заңды тұлғаның тұрақты жұмыс істейтін органының көрсетілген мекенжай бойынша орналаспағандығы, жүргізілген салықтық зерттеп-қарау нәтижелері теріс екендігі, пошта хат-хабары адресаттың болмауына байланысты оны тапсырудың мүмкін еместігі себепті белгімен қайтарылғандығы туралы деректер куәландырады.

14. Экономикалық қызмет саласындағы қылмыстық іс бойынша қорытынды шешімнің болмауы заңды тұлғаны тарату (қайта тіркеуді жарамсыз деп тану) туралы талап қоюдан бас тарту үшін сөзсіз негіз бола алмайды.

Соттар істі қарау кезінде істің нақты мән-жайларын негізге алып, анықталғанға байланысты өз қорытындыларын қылмыстық іс бойынша түпкілікті шешімнің болуымен не болмауымен ғана байланыстырмай, шешім шығаруы тиіс.

15. Қатысушылар құрамының өзгеруіне байланысты заңды тұлғаны қайта тіркеуге дау айту туралы істер бойынша соттар Заңды тұлғаларды мемлекеттік тіркеу туралы заңның 14-бабының ережелерін ескеруі тиіс.

Осы нормада шаруашылық серіктестіктерді мемлекеттік қайта тіркеу үшін қатысушылардың құрамын өзгерту негізінде Қазақстан Республикасының заңнамалық актілеріне және құрылтай құжаттарына сәйкес шаруашылық серіктестіктен шығатын қатысушының серіктестіктің мүлкіндегі (жарғылық капиталындағы) үлеске немесе оның бір бөлігіне құқығын иеліктен шығарғанын (басқаға бергенін) растайтын құжат ұсынылатыны көзделген.

Мұндай шарттың тарабы жеке тұлға болып табылса, шартты нотариат куәландыруға тиіс.

Істерді қарау кезінде соттар мұндай мәмілелерге сот тәртібімен дау айтылған-айтылмағанын, осы мәмілелерге дау айтылатын-айтылмайтынын немесе заңның тікелей нұсқауына орай мәмілелер маңызсыз болып табылатын-табылмайтынын анықтауы қажет.

Заңды тұлғаны мемлекеттік қайта тіркеу тіркеуші органның әкімшілік актісі болып табылады, осыған байланысты мұндай қайта тіркеуді жарамсыз деп тану туралы талап қоюлар әкімшілік сот ісін жүргізу тәртібімен қаралуға тиіс.

16. Дара кәсіпкерді немесе заңды тұлғаны тіркеуді жарамсыз деп тану, сондай-ақ заңды күшіне енген сот шешімінің негізінде заңды тұлғаны қайта тіркеуді жарамсыз деп тану кезінде көрсетілген тұлғаларды ҚҚС бойынша тіркеу есебінен шығару мұндай есепке қою күнінен немесе қайта тіркеу күнінен бастап есептелетіні Салық кодексінің 85-бабы 4-тармағының 4), 5) тармақшаларында және 6-тармағының 2), 3) тармақшаларында белгіленген.

Бұл ережелер салық органы шешім шығарған немесе әрекет (әрекетсіздік) жасаған кезде қолданысқа енгізілген заң нормаларына сәйкес жүзеге асырылатын салықтық әкімшілендіруге жатады.

Салық кодексінің 400-бабының 1-тармағына сәйкес тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді алушыда ҚҚС сомаларын есепке жатқызу құқығы туындауы үшін өнім беруші ҚҚС төлеуші болуы қажет.

Бұл ретте есепке жатқызылатын ҚҚС сомасынан алып тастау декларацияда ҚҚС есепке жатқызылатын ҚҚС ретінде танылған салық кезеңінде жүргізіледі.

Осындай өзара есеп айырысулар бойынша КТС, егер салық төлеуші бұрын мұндай шығыстарды камералдық бақылау нәтижелері бойынша дербес алып тастамаса, құжаттық салықтық тексерулер нәтижесі бойынша есептелуі мүмкін. Бұл ретте салықтық тексеру актісі салықтық бұзушылықтың толық сипаттамасын көрсете отырып, салықтық және өзге де заңнаманың тиісті нормасына сілтеме жасай отырып жасалады. Салық төлеушінің контрагентін тарату (қайта тіркеуді жарамсыз деп тану) туралы заңды күшіне енген сот шешімінен басқа, КТС сомаларын есептеу үшін негіз ретінде осы тұлғалар арасындағы қаржы-шаруашылық операциялардың жарамсыздығын куәландыратын өзге де мән-жайлар көрсетілуі мүмкін.

17. Салық кодексінің 48-бабы 1-тармағына сәйкес, мынадай:

салық органы салықтарды және бюджетке төленетін төлемдерді есептеуге, есепке жазуға немесе олардың есептелген, есепке жазылған сомасын қайта қарауға құқылы болатын;

салық төлеуші (салық агенті) салықтық есептілікті ұсынуға міндетті, салықтық есептілікке өзгерістер мен толықтырулар енгізуге, салықтық есептілікті кері қайтарып алуға құқылы болатын;

салық төлеуші (салық агенті) салықтарды және бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап етуге құқылы болатын уақыт кезеңі салықтық міндеттеме мен талап бойынша талап қоюдың ескіру мерзімі деп танылады.

Салық кодексінің 48-бабына сәйкес салық міндеттемесі мен талабы бойынша талап қоюдың ескіру мерзімі үш жылды құрайды. Талап қоюдың ескіру мерзімі бес жылды құрайтын мына салық төлеушілер:

жер қойнауын пайдалануға арналған келісімшартқа сәйкес қызметті жүзеге асыратын;

кәсіпкерлік кодексіне сәйкес субъектілердің осындай санатына жатқызылған ірі кәсіпкерлік субъектілері;

Салық кодексінің 30-тарауының шарттарына сәйкес келетін Қазақстан Республикасының резиденттері ерекше болып табылады.

Құқықтық актілер туралы заңның 11-бабының 1 және 2-тармақтарына сәйкес, егер нормативтік құқықтық актілерде немесе оларды қолданысқа енгізу туралы актілерде өзгеше көзделмесе, барлық нормативтік құқықтық актілер тікелей қолданылады.

Қолданысқа енгізілген нормативтік құқықтық актілерді қолдану үшін қандай да бір қосымша нұсқаулар талап етілмейді.

Салық төлеушілер мен салық органдары салықтық құқықтық қатынастарға түсе отырып, Қазақстан Республикасының заңнамасын сақтауға міндетті, күші жойылған және қолданысын тоқтатқан заңнама нормалары олар жойылғаннан кейін жасалатын адамдардың іс-әрекеттеріне қолдануға жатпайды.

Соттар 2020 жылғы 1 қаңтардан бастап салықтық құқықтық қатынастарға қатысушылар ағымдағы салық кезеңінде алдыңғы салық кезеңдеріне қатысты әрекеттер жасаған кезде Салық кодексінің бес жылдық талап қоюдың ескіру мерзімі туралы күші жойылған нормасын қолдануға құқылы емес екендігін ескергендері жөн, өйткені Салық кодексінің қолданыстағы нормасы бойынша мұндай мерзім, егер Салық кодексінде өзгеше көзделмесе, үш жылды құрайды.

Салық органдары талап қоюдың ескіру мерзімінің шегінен тыс салық төлеушіге және (немесе) салық агентіне талап қоюға құқылы емес. Бұл ретте Салық кодексі талап қоюдың ескіру мерзімімен өсімпұлды есептеуді шектемейді.

18. Салық органының салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын есепке жазу немесе қайта қарау

құқығына қатысты талап қоюдың ескіру мерзімі Салық кодексінің 114-бабы 2-тармағының 1), 2) және 3) тармақшаларында көзделген хабарламалар шығарылған күнге есептеледі.

Салық кодексінің 48-бабының 9-тармағында талап қоюдың ескіру мерзімі ұзартылатын жағдайлар белгіленген. Аталған баптың 10-тармағында талап қоюдың ескіру мерзімін тоқтата тұру жағдайлары көзделген.

Трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша салықтық тексеру жүргізу кезінде оның тоқтатыла тұруын ескере отырып, талап қоюдың жалпы ескіру мерзімі жеті жылдан аспауға тиіс.

Көрсетілген мәселелер бойынша тексеруді тоқтата тұрған кезде салық органы " Трансферттік баға белгілеу туралы" Қазақстан Республикасының 2008 жылғы 5 шілдедегі № 67-IV Заңының 8-бабының талаптарын сақтауға тиіс. Ескіру мерзімінің өтуі сұрау салу жіберілген кезде тоқтатыла тұруы мүмкін, ол мынадай:

мемлекеттің құзыретті органына (ұйымына) жолданған;

дербестендірілген, тексерілетін салық төлеушіге қатысты жасалған;

тексеру нысанасына кіретін мәселелер бойынша енгізілген талаптарға сәйкес келуге тиіс.

Соттар сұрау салу жоғарыда көрсетілген талаптарға сәйкес келмеген жағдайда мұндай сұрау салу жіберілген болып есептелмейтінін ескергені жөн.

Салық кодексінің 48-бабының 10-тармағына сәйкес сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде жүргізілген салықтық тексеру аяқталған күннен бастап қылмыстық іс бойынша іс жүргізу аяқталғанға дейінгі уақыт кезеңі талап қоюдың ескіру мерзіміне кірмейді.

Салық органдарының салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын талап қою мерзімі ішінде қайта қарау құқығы көрсетілген мерзім сақталған жағдайда олардың Салық кодексінің 145-бабы 3-тармағында көзделген жоспардан тыс салықтық тексерулерді бұрын тексерілген кезең үшін жүргізуге құқылы екенін білдіреді.

Салық кодексінің 56-бабында салық міндеттемесін тоқтату негіздерінің түпкілікті тізбесі айқындалған.

Мемлекеттік кіріс органдары есептеген, есепке жазған және салық төлеушілерге талап қоюдың ескіру мерзімдері шегінде төлеуге ұсынған салықтарды және бюджетке төленетін басқа да төлемдерді төлеу туралы салықтық талаптар бойынша талап қоюдың ескіру мерзімінің өтуі туындаған салықтық міндеттемені тоқтатпайды және салық төлеушіні оны орындаудан босатпайды.

19. Салық кодексінің 48-бабы 1-тармағының 3) тармақшасына сәйкес салық төлеуші (салық агенті) салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап етуге құқылы уақыт кезеңі салық міндеттемесі мен талабы бойынша талап қоюдың ескіру мерзімі болып танылады.

Салық органының салықтар мен бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын есепке жазуға немесе қайта қарауға құқығын және салық төлеушінің салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлдарды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап ету құқығын бөлу қажет. Мәселен, салық төлеушінің бюджеттен салықтарды қайтару құқығын іске асыру кезінде салық органы салықтардың есептелген сомасын есептемейді және қайта қарамайды, бірақ бюджеттен салықтарды қайтаруды растайды не растаудан бас тартады.

Осыған байланысты, салық төлеушілердің салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлдарды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап ету құқығына қатысты талап қоюдың ескіру мерзімін есептеу кезінде салықтық тексеру нәтижелері бойынша шешім, оның ішінде салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығарылған күнді емес, Салық кодексінің 101-бабы 4-тармағының 1) тармақшасында көзделген салықтық өтінішті немесе Салық кодексінің 431-бабы 1-тармағының 2) тармақшасында көзделген ҚҚС-ның асып кету сомасын қайтару туралы талапты салық органының қабылдау (тіркеу) күнін назарға алған жөн.

20. Сот АК-нің 179-бабының 2-тармағына сәйкес талап қоюдың ескіру мерзімін сот шешім шығарғанға дейін дауда тарап жасаған мәлімдеме бойынша ғана қолданады.

Соттар заңның осы нормасы АК-нің 1-бабының 4-тармағына орай салықтық дауларға қолданылмайтынын ескеруге тиіс. Салық заңнамасында белгіленген талап қоюдың ескіру мерзімінің сақталуын сот бұл туралы тараптардың арызының бар-жоғына қарамастан тексеруге міндетті.

21. Соттардағы мемлекеттік баж алу объектілері, мөлшерлемелері және оны төлеу тәртібі Салық кодексінің 609, 610, 623-баптарында белгіленген.

Мемлекеттік баж мөлшерлемелері, егер Салық кодексінің 610-бабында өзгеше белгіленбесе, республикалық бюджет туралы заңда белгіленген және мемлекеттік баж төленген күні қолданыста болатын айлық есептік көрсеткіштің еселенген мөлшерінде немесе талап қою сомасының пайызында айқындалады.

Жеке және заңды тұлғалардың салық органдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағымдану және дара кәсіпкерлердің, шаруа немесе фермер қожалықтарының, заңды тұлғалардың тексеру актілері бойынша хабарламаларға дау айтуы туралы істер бойынша мемлекеттік баж Салық кодексінің 610-бабы 1-тармағының 2), 3), 4) тармақшаларында белгіленген мөлшерде алынады.

Салық кодексінің 616-бабында соттарда мемлекеттік баж төлеуден босату негіздерінің толық тізбесі белгіленген.

Егер талап қоюшы мемлекеттік бажды бюджеттік сыныптамааның қате кодына не толық мөлшерде төлемесе, Қазақстан Республикасының Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексінің (бұдан әрі – ӘРПК) 138-бабының төртінші бөлігіне сәйкес судья талап қоюшыға осы кемшіліктерді көрсетеді және оларды түзету үшін мерзім белгілейді.

Төленген мемлекеттік баж сомаларын қайтару жағдайлары мен тәртібі Салық кодексінің 108-бабында регламенттелген.

Аталған норманың 4-тармағында іс бойынша тарап болып табылатын мемлекеттік мекемеден мемлекеттік баж сомасын қайтару үшін қажетті салық органына табыс етілуге жататын құжаттардың (салықтық өтініш және соттың заңды күшіне енген шешімі) толық тізбесі қамтылған. Сот мемлекеттік мекемеден мемлекеттік бажды өндіріп алу туралы атқару парағын жазып бермейді.

22. Камералдық бақылау тексеру тағайындау және жүргізу рәсімінсіз салық органдары жүзеге асыратын мемлекеттік бақылау нысандарының бірі болып табылады.

Камералдық бақылаудың мақсаты – Салық кодексінің 96-бабына сәйкес салық органдарында тіркеу есебіне қою және (немесе) салық есептілігін ұсыну және (немесе) салықтар мен бюджетке төлемдерді төлеу арқылы салық төлеушіге анықталған бұзушылықтарды өз бетінше жою құқығын беру.

Салық органдары бұзушылықтарды салық төлеуші (салық агенті) ұсынған салық есептілігін, уәкілетті мемлекеттік органдардың мәліметтерін, сондай-ақ салық төлеушінің қызметі туралы басқа да құжаттар мен мәліметтерді зерделеу және талдау негізінде анықтауы мүмкін.

Салық кодексінің 96-бабының 2-тармағына сәйкес камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаның (бұдан әрі – камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарлама) орындалуы деп:

хабарламада көрсетілген бұзушылықтармен келіскен жағдайда – салық төлеушінің (салық агентінің) анықталған бұзушылықтарды Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының 1) тармақшасында көрсетілген тәсілдермен жоюы;

хабарламада көрсетілген бұзушылықтармен келіспеген жағдайда – Салық кодексінің 96-бабының 3-тармағында көрсетілген бұзушылықтарды қоспағанда, салық төлеушінің (салық агентінің) хабарламаны жіберген салық органына анықталған бұзушылықтар бойынша түсініктеме беруі танылады.

Кез келген жағдайда салық төлеуші мына әрекеттердің бірін жасауға құқылы: бұзушылықтарды жою, түсініктеме беру немесе шағым беру.

Салық төлеушінің Салық кодексінде белгіленген мерзімде Салық кодексінің 96-бабы 3-тармағында көрсетілмеген және Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағы 2) тармақшасының талаптарына сәйкес келетін анықталған бұзушылықтар бойынша түсініктеме беруі камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаның орындалуы деп танылады және олардың негізділігін мәні бойынша тексеруді талап етпейді.

23. ӘРПК-нің 135-бабының екінші бөлігіне сәйкес (тану туралы талап қою) талап қоюшы бұдан былай заңды күші жоқ, ауыртпалық түсіретін әкімшілік актіні заңсыз деп тануды талап етуі де мүмкін, сондықтан камералдық бақылау нәтижелері бойынша орындалған хабарламаға дау айту туралы талап қоюлар соттың қарауына жатады.

Камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаға дау айту туралы қойылған талап әкімшілік сот ісін жүргізу тәртібімен қаралуға тиіс.

Камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған Салық кодексінің 96-бабы 3-тармағының 2) және 3) тармақшаларында көзделген бұзушылықтарды жою туралы хабарламаларға дау айту туралы талап қоюларды қарау кезінде сот тіркелуі (қайта тіркелуі) Салық кодексінің 96-бабы 5-тармағына сәйкес заңды күшіне енген сот шешімімен жарамсыз деп танылған осы заңды тұлғадан және (немесе) дара кәсіпкерден тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді іс жүзінде алғанын растау үшін салық төлеуші ұсынған дәлелдемелерге баға беруге және оларды зерттеуге міндетті.

Барлық өзге жағдайларда сот салық органында оның талаптарының мәні бойынша негізділігін тексермей хабарлама шығару үшін заңда көзделген негіздердің бар-жоғын анықтауы жеткілікті. Олай болмаған жағдайда болашақ салықтық тексерулердің, оның ішінде камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындамау мәселесі бойынша жоспардан тыс тақырыптық тексерулердің нәтижелері алдын ала шешілетін болады.

Салық органы:

түсініктеме салық төлеушінің ұсынуына жатпайтын (Салық кодексінің 96-бабының 3-тармағы) және бұзушылықтар жойылмаған;

камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаға түсініктеме ұсыну не шағым беру үшін Салық кодексінде белгіленген мерзім өткізіп алынған және бұзушылықтар жойылмаған;

заңды күшіне енген сот шешімімен Салық кодексінің 96-бабы 3-тармағына сәйкес салық төлеушіге шығарылған хабарламаны заңсыз деп тану туралы талап қоюды қанағаттандырудан бас тартылған және бұзушылықтар жойылмаған жағдайларда да хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешім шығаруға құқылы.

Хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешімге шағымды (талап қоюды) салық төлеуші оны жоғары тұрған салық органына және (немесе) уәкілетті органға немесе сотқа берген (алған) күннен бастап он жұмыс күні ішінде беруі мүмкін.

Шағым (талап қою) берілуі мүмкін органды таңдау құқығы салық төлеушіге тиесілі.

24. Салық кодексінің 19-бабы 2-тармағының 11) тармақшасына сәйкес салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің толық және уақтылы түсуін қамтамасыз ету жөніндегі міндеттерді орындау мақсатында салық органдары Салық кодексіне сәйкес салықтық міндеттемені орындауды қамтамасыз ету тәсілдерін қолдануға және мәжбүрлеу тәртібімен салықтық берешекті өндіріп алуға міндетті. Мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдері және салықтық берешекті мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары тиісінше Салық кодексінің 13 және 14-тарауларында көзделген.

Дара кәсіпкер болып табылмайтын жеке тұлғаға, жеке практикамен айналысатын адамға қатысты салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің төленбеген сомасына өсімпұл есептеу ретінде мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз етудің осындай тәсілі ғана қолданылуы мүмкін. Оған салықтық берешекті мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары қолданылмайды.

Осы Ережелер дара кәсіпкер болып табылатын жеке тұлғаның, жеке практикамен айналысатын адамның аталған қызметті жүзеге асыруымен байланысты емес кіріс алуынан қалыптасқан салықтық берешегіне қатысты да қолданылады.

Бұл ретте Салық кодексінің 117-бабының 3-тармағына сәйкес салық органдарының тиісті салық кезеңі үшін салықтарды төлеу мерзімі басталғаннан кейін салықтардың есептелген сомаларын қайта қарауы нәтижесінде пайда болған жеке тұлғалардан мүлік салығы, жер салығы және көлік құралдары салығы бойынша бересі сомасына өсімпұл есептелмейтінін назарда ұстаған жөн.

25. Салық кодексінің 116, 120-баптарына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) мүлкіне билік етуін шектеу – мерзімінде орындалмаған салықтық міндеттеменің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдерінің бірі болып табылады.

Заңда белгіленген тәртіппен билік етуі шектелген мүлікті сауда-саттықта ( аукционда) сатып алған кезде, сатып алынған мүліктің құнын төлеу жөніндегі міндеттемелерді толық орындаған, бірақ салық органының шешімінің негізінде ауыртпалықтың болуына байланысты меншік құқығын өзіне тіркеуге мүмкіндігі жоқ сатып алушы сотқа сауда-саттықта (аукционда) сатып алынған мүлікті тізімдемеден алып тастау туралы талап қою тәртібімен талап етуге құқылы.

Мүлікті сауда-саттықта (аукционда) сатып алған адамның құқықтарын қорғау сатып алушының құқықтарын тіркеуден бас тартқан тіркеуші органның әрекетсіздігіне дау айту және оған тиісті мемлекеттік тіркеуді жүргізу міндетін жүктеу арқылы жүзеге асырылмайды. Бұл жағдайда тіркеуші органның әрекетсіздігін заңсыз деп танудың құқықтық негіздері жоқ, өйткені ол салық органының шешімін орындау үшін ауыртпалықты тіркеген.

Соттар салық заңнамасында кепілге салынған мүлікке билік етуге шектеуді қолдануға тыйым салатын нормалар жоқ екенін назарда ұстағандары жөн.

Салық органы шешімінің болуы осы мүлікті сауда-саттықта өткізу үшін кедергі болып табылмайды.

Салық кодексінің 124-бабына сәйкес салық төлеуші және (немесе) үшінші тұлға кепілге салған мүлікті, сондай-ақ салық төлеушінің (салық агентінің) билік етуі шектелген мүлкін өткізу тәртібін уәкілетті орган айқындайды.

26. Салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары Салық кодексінің 121-бабының 3-тармағында белгіленген тәртіппен салық төлеуші – заңды тұлғаға, заңды тұлғаның құрылымдық бөлімшесіне, Қазақстан Республикасында қызметін тұрақты мекеме арқылы жүзеге асыратын бейрезидентке, дара кәсіпкерге, жеке практикамен



айналысатын адамдарға қолданылады. Егер алдыңғы шараны қолдану нәтижесінде салықтық берешек өтелмеген болса, әрбір келесі шара қолданылады. Осыған байланысты салық органы салықтық берешекті ақша есебінен өндіріп алу жөнінде тиісті шаралар қабылданғаннан кейін ғана салық төлеушінің билік етуі шектелген мүлікті өткізуге көшуге құқылы.

27. Салық кодексінің нормаларымен салық төлеушілерден салықтық берешегін соттан тыс тәртіппен өндіріп алу мүмкіндігі толық көлемде қамтамасыз етілген. Сондықтан салық органдарының салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша бересіні және өсімпұлды өндіріп алу туралы талап қоюлары осы тұлғалардан азаматтық сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға және шешуге жатпайды.

Алайда бейрезиденттің Қазақстан Республикасындағы қызметінің нәтижесінде пайда болған салықтық берешегін тұрақты мекеме арқылы өтеу үшін Қазақстан Республикасының аумағында мүлкі болмаған немесе жеткіліксіз болған кезде салық органдары бейрезиденттен көрсетілген берешекті өндіріп алу туралы талап қоюмен сотқа жүгінуге құқылы. Бұл ретте Шаруашылық қызметті жүзеге асыруға байланысты дауларды шешу тәртібі туралы келісімнің (Киев, 1992 жылғы 20 наурыз) 4-бабының 1-тармағын және АПК-нің 30-бабының үшінші бөлігін негізге алу қажет.

28. Талап қоюшылардың салық органдарының әрекеттері мен актілеріне шағым жасауының барлық кезеңдерінде сот әкімшілік қарау болған жағдайларда тараптарды татуластыру және дауды салық органының өз бетінше шешу мүмкіндіктерін қарастыруы керек (мысалы, техникалық қателер болған кезде ақпараттық жүйелерге өзгерістер енгізу, камералдық бақылау хабарламалары үшін "орындалған" мәртебесін көрсету және тағы басқа).

29. Салық кодексінің 178-бабы 1-тармағына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын соттан тыс тәртіппен қарау және ол бойынша шешім қабылдау уәкілетті органның құзыретіне жатқызылған. Бұл ретте шағымның көшірмесін салық төлеуші (салық агенті) салықтық тексеруді жүргізген және салықтық тексерудің алдын ала актісіне салық төлеушінің (салық агентінің) қарсылықтарын қараған салық органына жіберуге тиіс.

Салық кодексінің 182-бабының 2-тармағына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын қарау қорытындылары бойынша уәкілетті орган шағым жасалған хабарламаны өзгеріссіз, ал шағымды қанағаттандырусыз қалдыру не шағым жасалған хабарламаның толық немесе бір бөлігін жою туралы шешім шығарады.

Шағымды қарау нәтижелері бойынша шағым жасалған хабарламаның бір бөлігінің күші жойылған жағдайда, салықтық тексеруді жүргізген салық органы жаңа хабарлама (салық төлеушінің (салық агентінің) тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын қарау қорытындылары туралы хабарлама) шығарады және оны салық төлеушіге (салық агентіне) жолдайды.

ӘРПК-нің 98-бабының алтыншы бөлігіне сәйкес өтініш берушіге зиян келтіру үшін шағым жасауға жол берілмейді. Салық кодексінің 186-бабының тәртібімен тақырыптық тексеру салық төлеушінің (салық агентінің) шағымын қарау барысында тағайындалатындықтан, уәкілетті орган тексеру нәтижелері бойынша дау айтылған хабарламада есепке жазылмаған салықтардың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің, өсімпұлдардың қосымша сомаларын есепке жазу туралы шешім қабылдай алмайды.

Жоғары тұрған органның (уәкілетті органның) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымды қарау нәтижелері бойынша қабылданған шешімі сотта дау айтудың нысанасы бола алмайды, өйткені ол құқықтық салдарға әкеп соқпайды. Салықтық тексерудің нәтижелері туралы хабарлама өзгеріссіз қалдырылған кезде – көрсетілген хабарламаға, ал оның бір бөлігінің күшін жойған кезде – шағымды қарау нәтижелері бойынша шығарылған хабарламаға сот тәртібімен дау айтылуы мүмкін.

30. Салық кодексінің 148-бабына сәйкес нұсқама салықтық тексеру жүргізу үшін негіз болып табылады.

Тексеруді тағайындау туралы акт ретінде нұсқама сот дауының дербес нысанасы болуы мүмкін, өйткені ол салық органының билік өкілеттіктерін жүзеге асыруы шеңберінде шығарылады, салық төлеуші (салық агенті) үшін құқықтық салдарға әкеп соғады.

Бұл ретте салық төлеушінің нұсқамаға шағым жасау кезеңінде тексерілетін кезеңге қатысты түзетуші салық есептілігін табыс етуге құқығы жоқ.

Жоспардан тыс тексерулер Салық кодексінің 145-бабының 3-тармағында және Кәсіпкерлік кодекстің 144-бабының 3-тармағында көрсетілген негіздер болмаған кезде тағайындалуы және жүргізілуі мүмкін емес. Мұндай тексерулер тексеру жүргізу үшін негіздер болмаған кезде шығарылса Кәсіпкерлік кодекстің 156-бабы 1-тармағының және 2-тармағы 1) тармақшасының негізінде жарамсыз, ал оларды тағайындау туралы актілер заңсыз деп танылуға және олардың күші жойылуға жатады.

31. Салық кодексінің 159-бабы ережелерінің негізінде салықтық тексеру нәтижелері бойынша шешім салық органы салықтық тексеру нәтижелеріне қатысты шығарған салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама болып табылады. Салық төлеуші (салық агенті) салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің, міндетті зейнетақы жарналарын, міндетті кәсіптік зейнетақы жарналарын есептеу, ұстап қалу, аудару жөніндегі міндеттемелердің есепке жазылған сомаларымен, міндетті әлеуметтік медициналық сақтандыруға әлеуметтік аударымдарды және (немесе) жарналарды есептеумен және төлеумен, залалдарды азайтумен, бейрезиденттердің кірістерінен төлем көзінен ұсталған ҚҚС-ның және (немесе) корпоративтік (жеке) табыс салығының асып кету сомаларын қайтарудың расталмауымен келіспеген

жағдайда, сот тәртібімен хабарламаға ғана шағым жасалады. Сот дау айтылған сомаларды есепке жазудың заңдылығын салықтық тексеру актісінде жазылған тұжырымдарды ескере отырып тексереді.

Егер салық төлеуші салықтық тексеру актісінің жоғарыда келтірілген салдарларға әкеп соқпаған, алайда өзінің құқықтары мен міндеттеріне, оның ішінде болашақ салық кезендерінде де әсер ететін тұжырымдарымен келіспесе, аталған акті даулануы мүмкін. Тексеру актісіне шағым жасау салық органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне шағым жасау ретінде Қазақстан Республикасының заңнамасында көзделген тәртіппен жүзеге асырылады.

Салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаны орындау салық төлеушіні орындалған хабарламаға Салық кодексіне көзделген тәртіппен және мерзімдерде шағым жасау құқығынан айырмайды.

Салықтық тексеру актісінің мазмұны Салық кодексінің 158-бабы 1-тармағының талаптарына сәйкес келуге тиіс. Салық органының салық төлеуші (салық агенті) жол берген Қазақстан Республикасының салық және өзге де заңнамасының бұзушылығы туралы тұжырымдары заңнама нормаларына сілтеме жасалып, бұзушылықтар туралы куәландыратын дәлелдер негізделіп және мән-жайлар ашылып, баяндалуы тиіс.

ӘРПК-нің 129-бабының үшінші бөлігіне сәйкес, салықтық тексеру нәтижелеріне шағымдану туралы талап қоюды қарау кезінде салық органы салықтық тексеру актісінде жазылған салық төлеушінің салық және өзге де заңнаманы бұзғанын куәландыратын тұжырымдар мен негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады.

Салық органының салық сомасын есепке жазуы немесе кірістерді, шығыстарды және есепке жатқызуды түзетуі Салық кодексінің талаптарына сәйкес тиісті фактілер расталған кезде мүмкін болады.

32. Салық кодексінің 6-бабында белгіленген салық салудың айқындылығы қағидатына сәйкес Қазақстан Республикасының салықтары мен бюджетке төленетін төлемдері айқын болуға тиіс.

Салық салудың айқындылығы салық төлеушінің салықтық міндеттемесінің, салық агентінің салықтарды есептеу, ұстап қалу және аудару жөніндегі міндетінің туындауының, орындалуының және тоқтатылуының барлық негіздері мен тәртібінің Қазақстан Республикасының салық заңнамасында белгіленуін білдіреді.

33. Сотқа талап қоюмен жүгінуге арналған мерзім: салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға тікелей сотта дау айтылған жағдайда – Салық кодексінің 115-бабының 1, 2, 3-тармақтарында белгіленген тәртіппен ол табыс етілген күннен бастап, ал уәкілетті органға алдын ала шағым жасалған жағдайда – салық төлеушіге, салық агентіне осы органның шағымды толық немесе бір бөлігінде қанағаттандырусыз қалдыру туралы шешімі туралы белгілі болған күннен бастап немесе Салық кодексіне белгіленген шағымды қарау, егер мұндай шағым бойынша шешім қабылданбаған болса, мерзімі өткен күннен бастап есептеледі. Егер салық төлеушінің, салық агентінің

шағымын қарау нәтижелері бойынша жаңа хабарлама шығарылса, оған сотта дау айту мерзімі белгіленген тәртіппен жаңа хабарлама тапсырылған күннен бастап есептеледі.

Салық органдары лауазымды адамдардың әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) дау айту кезінде көрсетілген мерзім салық төлеушіге, салық агентіне оның құқықтарының және заңмен қорғалатын мүдделерінің бұзылғаны туралы не жоғары тұрған салық органының оның шағымын толық немесе бір бөлігін қанағаттандырусыз қалдырғаны туралы белгілі болған күннен бастап есептеледі.

34. Салық кодексінің 4-бабына сәйкес салық салу қағидаттарына салық салудың міндеттілігі, айқындылығы, әділдігі, салық төлеушінің адалдығы, салық жүйесінің бірлігі және Қазақстан Республикасының салық заңнамасының жариялылығы қағидаттары жатады.

Салық кодексінің 8-бабының 1, 2-тармақтарына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық міндеттемені орындау жөніндегі әрекеттерді (әрекетсіздікті) жүзеге асырудағы адалдығы көзделеді.

Салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық пайда (салықтық үнемдеу) алу және салықтық төлемдерді азайту мақсатында өзінің заңсыз әрекеттерінен пайда табуына жол берілмейді.

Салық органының даулы актіні қабылдауы үшін негіз болған мән-жайларды дәлелдеу міндеті салық органына жүктеледі.

ӘРПК-нің 128-бабына сәйкес дәлелдемелерді, дәлелдемелер ретінде алынбайтын нақты деректерді, дәлелдеу нысанасы мен дәлелдемелердің дереккөздерін құқықтық реттеу, сондай-ақ дәлелдемелерді (дәлелдеуді) жинау, зерттеу, бағалау және пайдалану тәртібі және дәлелдемелер мен дәлелдеу туралы басқа да ережелер ӘРПК-де белгіленген ерекшеліктерді қоспағанда, АПК-нің нормаларында айқындалады.

ӘРПК-нің 128-бабының ережелерін ескере отырып, салық органына салық төлеушіде салық пайдасы туындауының заңсыздығы дәлелдемелерін сотқа ұсыну бойынша міндет жүктелген.

35. Салық төлеуші салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға не Салық кодексінің 18-тарауының 2-параграфында белгіленген салықтық тексерулер жүргізу тәртібі мен мерзімдерін салық органының бұзушылықтарының негізі бойынша тексеру актісіне дау айтқан кезде сот жол берілген бұзушылықтардың сипатын және олардың тексеру нәтижелерінің заңдылығы мен негізділігіне әсерін бағалауды негізге алуы керек. Атап айтқанда, Салық кодексінің 148-бабына сәйкес салықтық тексеру жүргізу үшін негіз болып табылатын нұсқамасыз не кейіннен заңсыз деп танылған нұсқаманың негізінде жүргізілген тексеру нәтижелері заңсыз деп танылуға жатады.

Егер Кәсіпкерлік кодексінің 146-бабының 1-тармағын бұза отырып, қарсы тексеруді қоспағанда, салықтық тексеруді жүргізуге арналған нұсқама құқықтық статистика және арнайы есепке алу саласындағы уәкілетті органда тіркелмеген болса, жоғарыда көрсетілген салдарлар туындайды.

36. Салық кодексінің 145-бабының 3-тармағында жоспардан тыс салықтық тексерулерді, оның ішінде Қазақстан Республикасының Қылмыстық-процестік кодексінде көзделген негіздер бойынша жүргізу жағдайлары көзделген. Салық органы көрсетілген тексерулерді салық заңнамасында көзделген барлық рәсімдерді сақтай отырып тағайындайды және жүргізеді.

Қылмыстық істі тоқтату осындай салықтық тексеруді тоқтату үшін негіз болып табылмайды. Басталған тексеру Салық кодексінің 158-бабына сәйкес салықтық тексеру актісін жасау және негіздер болған кезде салық заңнамасында көзделген шараларды қабылдау арқылы аяқталуға жатады.

37. Мыналардың күші жойылды деп танылсын:

1) "Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы" Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысы;

2) "Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы" Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысына өзгерістер енгізу туралы" Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2020 жылғы 4 наурыздағы № 4 нормативтік қаулысы.

38. Конституцияның 4-бабына сәйкес осы нормативтік қаулы қолданыстағы құқық құрамына қосылады, жалпыға бірдей міндетті болып табылады және алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі.

*Қазақстан Республикасы  
Жоғарғы Сотының Төрағасы*

*А. Мерғалиев*

*Қазақстан Республикасы  
Жоғарғы Сотының судьясы,  
жалпы отырыс хатшысы*

*Г. Әлмағамбетова*