

Салық заңнамасын қолданудың сот практикасы туралы

Күшін жойған

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2017 жылғы 29 маусымдағы № 4 нормативтік қаулысы. Күші жойылды - Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2022 жылғы 22 желтоқсандағы № 9 Нормативтік қаулысымен.

Ескерту. Күші жойылды – ҚР Жоғарғы Сотының 22.12.2022 № 9 (алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі) Нормативтік қаулысымен.

ХАБАРЛАНДЫРУСалық заңнамасының жекелеген нормаларын түсіндіру қажеттігіне байланысты Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының жалпы отырысы

қаулы етеді:

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

Мұндай нормативтік құқықтық актілерге Қазақстан Республикасы Үкіметінің нормативтік құқықтық қаулылары, мемлекеттік кірістер органдары жүйесіндегі уәкілетті орган басшысының нормативтік құқықтық бұйрықтары, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрінің консулдық алымдардың нақты мөлшерлемелеріні белгілеу туралы нормативтік құқықтық бұйрықтары (Салық кодексінің 552-бабының 2-тармағы) және облыстардың, республикалық маңызы бар қалалардың және астананың жергілікті өкілетті органдарының жекелеген салық мөлшерлемерін 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.

"Құқықтық актілер туралы" Қазақстан Республикасының 2016 жылғы 6 сәуірдегі № 480-V Заңының (бұдан әрі - Құқықтық актілер туралы заң) 44-бабының 1-тармағында уәкілетті органның, Қазақстан Республикасы Сыртқы істер министрінің жоғарыда көрсетілген нормативтік құқықтық бұйрықтарының және жергілікті өкілетті органдардың құқықтық нормаларын қамтитын, оның ішінде азаматтардың құқықтары мен міндеттеріне қатысты нормативтік

құқықтық шешімдерінің күшіне енуі үшін олардың әділет органдарында мемлекеттік тіркелуі қажетті шарт болып табылатыны айтылған.

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

Соттар салықтық әкімшілендіру мәселелері бойынша қабылданған және мемлекеттік кірістер органы әрекетті (әрекетсіздікті) орындау немесе оларға шешім шығару кезіне дейін қолданысқа енгізілген нормативтік құқықтық актілер , бұл әрекетті (әрекетсіздікті) орындау немесе шешім шығару кезінде қолдануға жататынын ескеруі керек.

Салық кодексінің 20-бабы 1-тармағының 5) тармақшасына сәйкес мемлекеттік кірістер органдары өз құзыреті шегінде салық міндеттемесінің туындауы, орындалуы және тоқтатылуы жөнінде түсіндіруді жүзеге асыруға және түсініктемелер беруге міндетті. Мұндай түсіндірулер мен түсініктемелер, оның ішінде уәкілетті органның түсіндірулері мен түсініктемелері де нормативтік құқықтық актілерге жатпайды. Олар соттың салық заңнамасының нормаларына сәйкестігін ескеріп бағалауына жатады.

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

Егер Қазақстан Республикасы ратификациялаған халықаралық шартта Салық кодексінде қамтылғаннан өзгеше қағидалар белгіленсе, аталған шарттың (Салық кодексінің 2-бабының 5-тармағы) қағидалары қолданылады. Конституцияның 4-бабының 3-тармағына сәйкес Қазақстан қатысушысы болып табылатын халықаралық шарттардың Қазақстан Республикасының аумағында қолданылу тәртібі мен талаптары Республиканың заңнамасында айқындалады.

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 қатынастарының аражігін азаматтық заңнамамен реттелетін мүліктік қатынастардан ажыратып алуы керек.

Салық кодексінің 609-бабы 1-тармағының 1) тармақшасына сәйкес өсімпұл белгіленген мерзімде орындалмаған салық міндеттемесін орындауды қамтамасыз ету тәсілдерінің бірі болып табылады. Сондықтан АК-нің 297-бабының негізінде мерзімінде төленбеген салық сомасына және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерге есептелетін өсімпұл мөлшерін азайтуға, сондай-ақ Салық кодексінің 610-бабында, 637-бабының 7-тармағында көзделмеген негіздер бойынша өсімпұл төлеуден босатуға жол берілмейді.

4. Алып тасталды - ҚР Жоғарғы Сотының 04.03.2020 № 4 нормативтік қаулысымен (алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі).

5. Шот-фактураларды жарамсыз деп тану туралы талап қойылған жағдайда, шот-фактуралардың жазбаша нысанда жасалған мәміле болып таныла алмайтынын ескеру керек. Шот-фактура мәміленің жасалуының, бірақ мәміленің өзі емес, дәлелдемелерінің бірі болып табылуы мүмкін.

Осыған байланысты Қазақстан Республикасы Азаматтық процестік кодексінің (бұдан әрі – АПК) 151-бабы бірінші бөлігінің 1) тармақшасына сәйкес мұндай талап қою арызын қабылдаудан бас тартылуға тиіс, ал егер талап қою арызы соттың іс жүргізуіне қабылданса және азаматтық іс қозғалса, іс бойынша іс жүргізу АПК-нің 277-бабының 1) тармақшасы негізінде тоқтатылуға жатады.

Сонымен бірге практикада шот-фактуралар ғана болған және оларды салық төлеуші өз салықтық міндеттемелерін орындау кезінде назарға алған жағдайлар да туындайды. Мұндай жағдайларда шот-фактураның (шот-фактуралардың) болғанын растайтын мәміле дау айту нысаны болып табылуы тиіс. Сондықтан мемлекеттік кірістер органы талап қою нысанын дұрыс көрсеткен және мәміленің жарамсыздығы туралы дәлелдердің жеткілікті жиынтығы болған кезде, ол осыдан туындайтын барлық салдарлармен бірге жарамсыз болып танылуы мүмкін.

6. Жеке кәсіпкерлік субъектісінің азаматқа, ұйымға немесе мемлекетке ірі залал келтірген, мүліктік пайда алу мақсатында іс жүзінде жұмыстарды орындамастан, қызметтер көрсетпестен, тауарларды тиіп жіберместен шот-фактура жазу жөніндегі әрекеттер 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 қосылған құн салығы сомасын қамтитын жалған шот-фактураны жазып беруі, қылмыстық құқық бұзушылық белгілері болмаған кезде Әкімшілік құқық бұзушылық туралы Қазақстан Республикасы Кодексінің 280-бабы бойынша әкімшілік жауаптылыққа әкеп соғады.

Тараптардың жарыспалылығы мен тең құқықтылығы қағидаттарына сәйкес контрагенттер өздерінің тарапынан мәміленің жарамдылығын азаматтық процес шеңберінде дәлелдеуге құқылы.

Ескерту. 6-тармаққа өзгеріс енгізілді - ҚР Жоғарғы Сотының 04.03.2020 № 4 нормативтік қаулысымен (алғашқы ресми жарияланған күнінен бастап қолданысқа енгізіледі).

7. Жауапкерлердің бірі, оның ішінде, банкроттығына байланысты не оның тіркелуін жарамсыз деп тануға байланысты таратылған болса, мәмілені жарамсыз деп тану туралы іс бойынша іс жүргізу тоқтатылуға жатпайды.

Ол мәні бойынша қаралуға жатады, өйткені іс бойынша екінші жауапкер бар, ол нақты жұмыс істейтін кәсіпорын болып табылады және өз салықтық міндеттемелерін дау айтылған мәміленің деректерін ескере отырып айқындаған. Осы жауапкерге қатысты қойылған талап, оның контрагентінің таратылуына қарамастан, мәні бойынша шешуге жатады.

Контрагенттің қызметі басынан бастап заңсыз болып табылатын жағдайлар да болуы мүмкін, өйткені оны құру кезінде жойылмайтын сипатта жіберілген заңнаманы бұзушылықтарға байланысты, тіркеуді жарамсыз деп тану туралы негіз бойынша оның таратылуы расталады.

8. Салық кодексінің 55-бабы 1-тармағының 2) тармақшасына сәйкес жекелеген қызмет түрлерімен айналысу құқығы үшін лицензиялық алым бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерге жатады.

Салық кодексінің 472-бабының 2 және 3-тармақтарына сәйкес алкоголь өнімін өндіру аумағында оны сақтау және көтерме саудада өткізу жөніндегі қызметті қоспағанда, алкоголь өнімін сақтау және көтерме саудада өткізу бойынша, алкоголь өнімін өндіру аумағында оны сақтау және бөлшек саудада өткізу жөніндегі қызметті қоспағанда, алкоголь өнімін сақтау және бөлшек саудада өткізу бойынша қызметті жүзеге асыруға лицензия алатын төлеушілер алым сомасын лицензиарға тиісті құжаттарды бергенге дейін төлейді.

Бұдан басқа, лицензия алған төлеушілер тиісті саладағы қызметті жүзеге асырудың бірінші жылын қоспағанда, алым сомасын жыл сайын ағымдағы жылғы 20 шілдеге дейін төлейді.

"Этил спирті мен алкоголь өнімін өндіру, темекі өнімдерін өндіру жөніндегі қызметті, алкоголь өнімін ол өндірілген аумақта сақтау және көтерме саудада сату жөніндегі қызметті қоспағанда, алкоголь өнімін сақтау және көтерме саудада сату, сондай-ақ алкоголь өнімін ол өндірілген аумақта сақтау және бөлшек саудада сату жөніндегі қызметті қоспағанда, алкоголь өнімін сақтау және бөлшек саудада сату жөніндегі қызметті лицензиялауды жүзеге асыру бойынша лицензиарды және алкоголь өнімін өндіруге арналған лицензия және (немесе) лицензияға қосымша беруді өтініш берушінің Қазақстан Республикасы заңнамасының талаптарына сәйкестігі бөлігінде келісуді жүзеге асыратын мемлекеттік органды айқындау туралы" Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2015 жылғы 10 тамыздағы № 634 қаулысымен жоғарыда аталған қызмет түрлерін жүзеге асыру жөніндегі лицензиар болып Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитетінің облыстар, Астана және Алматы қалалары бойынша аумақтық органдары айқындалған.

Салық кодексінің 83-тарауына сәйкес жыл сайынғы лицензиялық алым сомасының есепке жазылуы, есептелуі мүмкін емес, өйткені ол салықтық тексеру

жүргізу, салық есептілігін беру не уәкілетті мемлекеттік органдардан мәліметтер алу салдары болып табылмайды.

Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2008 жылғы 29 желтоқсандағы № 622 бұйрығымен бекітілген Дербес шоттарды жүргізу ережелеріне сәйкес лицензиялық алым бойынша есепке алу төлемдер журналы негізінде жүргізіледі. Лицензиялық алым бойынша бюджеттік жіктеуіштің тиісті коды бойынша дербес шоттар белгіленбеген және оның ішінде есептелген, қоса есептелген (кемітілген), аударылған және төленген (есепке жатқызылған және қайтарылған ескеріліп) лицензиялық алым сомасын есептеуге арналған электрондық нысандағы құжат жоқ.

Мерзімінде төленбеген лицензиялық алым сомасы салық берешегі болып табылмайды.

Айтылған мән-жайларға орай мемлекеттік кірістер органдары жыл сайынғы лицензиялық алым сомасын уақтылы төлемеген алым төлеушілерге, салық заңнамасында көзделген берешекті өндіріп алу шарасын соттан тыс тәртіппен қолдануға құқылы емес.

Мұндай жағдайларда Салық кодексінің 18-бабында көзделген міндеттерге негіздей отырып, мемлекеттік кірістер органдары аталған тұлғалардан лицензиялық алым бойынша берешекті өндіріп алу туралы талаппен сотқа жүгінуге құқылы.

9. Мемлекеттік кірістер органы заңды тұлғаны құру кезінде жойылмайтын сипаттағы жіберілген заңнаманы бұзушылықтарға байланысты оның тіркеуін жарамсыз деп тану негізі бойынша заңды тұлғаны тарату туралы соттарға талаптар қоюға құқылы (АК-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасы).

Қолданыстағы заңнама заңды тұлғаны тіркеудің жарамсыздығы негіздерінің нақты жабық тізбесін қамтымайды. Әрбір нақты істі қарау кезінде соттар іс үшін маңызы бар нақты мән-жайларға негіздей отырып, заңды тұлғаны құру кезінде жіберілген заңнаманы өрескел бұзушылық және оның жойылмайтын сипаты фактісін анықтауға тиіс.

Соттың мұндай талаптарды қанағаттандыруы таратылған заңды тұлғаның өзі үшін де және оның контрагенттері үшін де белгілі бір құқықтық салдарларға әкеп соғады. Сондықтан соттар олардың өз қызметін жүзеге асыру кезінде жіберген бұзушылықтардан заңды тұлғаны құру кезінде жіберілген бұзушылықтардың аражігін ажырату 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, атап айтқанда, мемлекеттік тіркеуге ұсынылған құжаттардың Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкестігін тексеруді қамтитыны туралы ережелерін негізге алу қажет.

Бұл ретте заңнаманы бұзушылық жойылмайтындай 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 болмайтынын көрсету.

Қалыптастырылған жарғылық капиталдың болмауы, құрылатын заңды тұлғаның басшысы болып шетелдік жеке тұлғаның тағайындалуына байланысты шетелдік жұмыс күшін тартуға уәкілетті органның рұқсатының болмауы, салық есептілігін ұсынбауы, АК-нің 49-бабы 2-тармағының 2) тармақшасында көрсетілген заңнаманы бұзушылыққа жатқызылмайды. Осы бұзушылықтар заңды тұлға өзінің қызметін жүзеге асыру кезінде жіберілген бұзушылықтар болып табылады.

10. Соттар тіркелуіне (қайта тіркелуіне) дау айтылатын заңды тұлғаларды іске жауапкерлер ретінде қатыстыруға тиіс.

Көрсетілген даулар талап қоюдың іс жүргізу қағидалары бойынша қаралатындықтан, әділет органы міндетті түрде қосымша жауапкер ретінде қатысуға тиіс.

Заңды тұлғаның тіркелуіне дау айту кезінде іске қатысуға оның құралтайшылары (қатысушылары) тартылуға тиіс.

Тек қайта тіркеу жүргізілген заңды тұлғаның іске қатысуына дау айту жағдайында алдыңғы қатысушыны (қатысушыларды) тарту керек. Қайта тіркеуді жарамсыз деп тану және заңды тұлғаның бұрынғы тіркеу деректерін қалпына келтіруі алдыңғы қатысушы (қатысушылар) үшін оның қызметімен, оның ішінде салық қызметімен байланысты міндеттемелерге әкеп соғады.

Үшінші тұлғалар ретінде тіркелуіне (қайта тіркелуіне) дау айтылмайтын заңды тұлғалардың контрагенттерін іске қатысуға тарту талап етілмейді. АПК-нің 401-бабының төртінші бөлігінің тәртібімен берілген аталған тұлғалардың апелляциялық шағымдары қайтарылуға жатады. Нақты заңды тұлғаны тіркеу (қайта тіркеу) және тек оны құру (қайта тіркеу) кезінде жіберілген бұзушылықтар осындай істерді қарау нысаны болып табылады. Мұндай құқықтық қатынастарға контрагенттердің ешқандай қатысы жоқ,

жасалған шаруашылық операцияларының нақтылығын растауға олардың берген дәлелдері аталған даудың мәніне ешбір әсерін тигізбейді және іс үшін елеулі маңызы болуы мүмкін емес.

Заңды тұлғаны тіркеуді (қайта тіркеуді) жарамсыз деп тану туралы талап қою қанағаттандырылған жағдайда, салықтық бақылауды жүргізу туралы мәселені шешу мемлекеттік кірістер органының өкілеттігіне кіреді және мемлекеттік кірістер органдарының шешімдеріне, әрекеттеріне (әрекетсіздіктеріне) дау айту шеңберінде оларды толық көлемде қорғауға құқылы, салық заңнамасы көздеген шараларды қабылдаған кезде ғана контрагенттердің құқықтары мен заңды мүдделері көзделуі мүмкін.

11. Заңды тұлғаны оны құруға (қайта тіркеуге) қатысы жоқ жеке тұлғаға тіркеу (қайта тіркеу) фактісі заңды тұлғаны тіркеуді (қайта тіркеуді) жарамсыз деп тануға негіз болып табылады.

Конституцияның 26-бабының 4-тармағына, АҚ-нің 10-бабына, Кәсіпкерлік кодекстің 2-бабына (бұдан әрі - Кәсіпкерлік кодекс) сәйкес құрылтайшы (қатысушы) қабылдаған шешім негізінде заңды тұлға құру арқылы жеке кәсіпкерлікті жүзеге асыру үшін осы тұлғаның тиісті түрде білдірілген және ресімделген тілек білдіруі болуы қажет.

Заңды тұлғаның құрылтай құжаттарында көрсетілген оны құруға ешқандай қатысы жоқ, кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырмаған және жүзеге асырмайтын адамның осындай тілек білдіруінің болмауы заңды тұлғаны тіркеуді (қайта тіркеуді) жарамсыз деп тану үшін негіз болып табылады.

Іс жүзінде заңды тұлға, көбінесе жалған құжаттар арқылы заңсыз құрылған, тиісінше оны мемлекеттік тіркеу Қазақстан Республикасының заңнамасын елеулі бұзушылықтармен жүргізілген, ол жойылмайтын сипатта болады.

12. Заңды тұлғаны тіркеуді (қайта тіркеуді) жарамсыз деп тану үшін негіздердің бірі ретінде заңды тұлғаның тіркелген орны бойынша болмауын талап қою арызында көрсету кезінде соттар мұндай істер бойынша заңды тұлғаның мекенжайының анықтығымен байланысты мәселелерді зерттеу және оларды шешу маңызды болып табылатынын ескеру қажет.

Тіркеу (қайта тіркеу) кезінде заңды тұлғаның мекенжайы туралы анық емес мәліметтерді қасақана ұсынуы туралы куәландыратын мән-жайлардың ең болмаса біреуі болған кезде, осы заңды тұлғамен қандай да бір байланысының, сондай-ақ мемлекеттік бақылауды және қадағалауды жүзеге асыру мүмкіндігін болғызбайтын жағдайда талап қою қанағаттандырылуы мүмкін.

Заңды тұлғаның орналасқан жері туралы мәліметтердің жеткіліксіздігі туралы, атап айтқанда, мынадай мән-жайлар куәландыра алады: заңды тұлғаны мемлекеттік тіркеу (қайта тіркеу) кезінде ұсынылған құжаттарда көрсетілген мекенжайы, олардың барлығына немесе олармен байланыс бұл мекенжай

бойынша мүмкін болмайтыны (заңды тұлғаның тұрақты жұмыс істейтін органы осы мекенжай бойынша орналаспағаны, жүргізілген салықтық тексерулер нәтижелері теріс, хат-хабар ұйымның жоқтығы туралы белгімен қайтарылады) туралы мәліметтері бар көпшілік бөлігіне қатысты өзге де заңды тұлғалардың көп санының мекенжайы ретінде белгіленген, ұсынылған құжаттарда көрсетілген мекенжай іс жүзінде жоқ не үй-жайларды жалға алуға қатысты жалған құжаттар ұсынылған.

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

Соттар әрбір нақты істі қарау кезінде істің іс жүзіндегі мән-жайларын негізге алуы және анықталуына қарай не талап қоюды қанағаттандыру не бас тарту туралы шешім шығарулары керек, өз түйіндерін қылмыстық іс бойынша қорытынды шешімнің болуымен не болмауымен ғана байланыстырмауға тиіс.

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

Осы норма қатысушылар құрамының өзгеруі негізі бойынша шаруашылық серіктестіктерін мемлекеттік қайта тіркеу үшін Қазақстан Республикасының заңнамалық актілеріне және құрылтай құжаттарына сәйкес шаруашылық серіктестігінің шығатын қатысушысының серіктестік мүлкіндегі (жарғылық капиталындағы) үлесіне немесе оның бір бөлігіне құқығының иеліктен шығарылғанын (басқаға берілгенін) растайтын құжатты ұсынуын көздейді.

Осындай шарттың тарапы жеке тұлға болып табылса, онда ол нотариаттық куәландырылуға жатады.

Істерді қарау кезінде соттар осындай мәмілелерге сот тәртібімен дау айтылғанын-айтылмағанын, осы мәмілелерге дау айтылатын немесе заңның тікелей нұсқауына орай маңызсыз болып табылатын-табылмайтынын анықтаулары қажет.

15. Салық кодексінің 46-бабында мемлекеттік кірістер органы мен салық төлеуші (салық агенті) осы норманың 1-тармағында санамаланған әрекеттерді жасауға құқылы әрі міндетті болатын уақыт кезеңі талап қою мерзімі ретінде белгіленген.

Салық міндеттемесі мен талабы бойынша талап қою мерзімінің өтуі бес жылды құрайды.

Жалпы қағида бойынша талап қою мерзімі тиісті салық кезеңі аяқталғаннан кейін басталады.

Салық кезеңі сол немесе өзге де салыққа немесе басқа да міндетті төлемге қатысты Салық кодексінің ережелерін ескере отырып, айқындалуға тиіс.

Сонымен бірге, Салық кодексінің 46-бабының 3, 3-1, 3-2 және 4-тармақтарында көрсетілген салық төлеушілер бойынша жалпы қағидалардан ерекшеліктер көзделген.

Сондай-ақ Салық кодексінің 133-бабы 1-тармағының 3) тармақшасын қолдану кезінде ерекшелік көзделген.

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

16. Мемлекеттік кірістер органының салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомасын есепке жазу немесе олардың есептелген, есепке жазылған сомасын қайта қарау құқығына қатысты талап қою мерзімінің ескіруі Салық кодексінің 607-бабы 2-тармағының 1), 2) және 3) тармақшаларында көзделген хабарлама шыққан күннен бастап саналады.

Салық кодексінің 46-бабының 5, 7, 8, 9-тармақтарында талап қою мерзімі ұзартылатын жағдайлар белгіленген. Көрсетілген баптың 7-1, 10-тармақтарында талап қою мерзімін тоқтата тұратын жағдайлар көзделген.

Бұл ретте жалпы талап қою мерзімі оны трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша салықтық тексеру жүргізу уақытында тоқтата тұруын ескере отырып, жеті жылдан аспауы тиіс.

Салық кодексінің 638-бабының 4-тармағына орай талаптың ескіру мерзіміне, сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде жүргізілген салықтық тексеру аяқталған күннен бастап, қылмыстық іс бойынша іс жүргізу аяқталғанға дейінгі уақыт кезеңі енгізілмейді.

Мемлекеттік кірістер органдарының талап қою мерзімінің ішінде салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген, есепке жазылған сомасын қайта қарау құқығы, олар 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 тоқтату негіздерінің түпкілікті тізбесі белгіленген Салық кодексінің 54-бабы ескеріле отырып, талап қою мерзімдерінің өтуі салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есептелген және есепке жатқызылған сомасын, салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер бойынша аванстық және ағымдағы төлемдерді төлеу жөніндегі салық міндеттемесін тоқтатпайды.

17. Соттарда мемлекеттік баж мөлшерлемесін алу объектілері мен оларды төлеу тәртібі Салық кодексінің 534, 535, 547-баптарында белгіленген. Егер Салық кодексінде өзгеше белгіленбесе, мемлекеттік баждың тіркелген пайыздық

мөлшерлемелері республикалық бюджет туралы заңда белгіленген және мемлекеттік бажды төлеу күні қолданыста болған айлық есептік көрсеткіштің мөлшері негізге алына отырып есептеледі.

Жеке және заңды тұлғалардың мемлекеттік кірістер органдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағым жасау және дара кәсіпкерлерді, шаруа немесе фермер қожалықтарын, заңды тұлғаларды тексеру актілері жөніндегі хабарламаларға дау айту туралы істер бойынша мемлекеттік баж Салық кодексінің 535-бабы 1-тармағының 2), 3), 4) тармақшаларында белгіленген мөлшерде алынады.

Салықтық даулар туралы істер бойынша мемлекеттік баж төлеуді кейінге қалдыру немесе оның төлеу мерзімін ұзарту мүмкіндігі заңнамада көзделмеген.

Салық кодексінің 541-бабында соттарда мемлекеттік бажды төлеуден босату негіздерінің түпкілікті тізбесі белгіленген.

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

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

18. Салық кодексінің 571-бабы 4-тармағының 5), 5-1) тармақшаларында және 6-тармағының 3), 3-1) тармақшаларында соттың заңды күшіне енген шешімінің негізінде дара кәсіпкерді немесе заңды тұлғаны тіркеуді жарамсыз деп тану, сондай-ақ заңды тұлғаны қайта тіркеуді жарамсыз деп тану кезінде аталған тұлғаларды ҚҚС бойынша тіркеу есебінен шығару осындай есепке қойған күннен бастап не қайта тіркелген күннен бастап жүргізілетіні белгіленген.

Осы ережелер мемлекеттік кірістер органы шешім шығарған немесе әрекет (әрекетсіздік) жасаған кезге дейін қолданысқа енгізілген заң нормаларына сәйкес жүзеге асырылатын салықтық әкімшілендіруге жатады.

Салық кодексінің 256-бабының 1-тармағында тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді алушыда ҚҚС сомасын есепке жатқызу құқығының туындауы үшін өнім берушінің ҚҚС төлеушісі болып табылуы қажет екендігі айтылған. Осылайша, мәмілелер бойынша ҚҚС сомасын жоғарыда аталған тұлға, егер осындай есепке қойылған күннен бастап не қайта тіркелген күннен бастап оны ҚҚС бойынша тіркеу есебінен алып тастау туралы мемлекеттік кірістер органының шешімі болса, есепке жатқызудан алып тастауға жатады.

Мұндай өзара есеп айырысулар бойынша КТС құжаттамалық салықтық тексерулер нәтижелері бойынша есептелуі мүмкін. Бұл ретте салықтық тексеру

актісі салық заңнамасының тиісті нормасына сілтеме жасап, салықтық бұзушылықтардың толық сипаттамасын көрсете отырып жасалады. Салық төлеушінің контрагентінің тіркелуін не қайта тіркелуін жарамсыз деп тану туралы соттың заңды күшіне енген шешімінен басқа, есепке жатқызуға негіз ретінде осы тұлғалар арасындағы қаржы-шаруашылық операцияларының жарамсыздығы туралы куәландыратын мән-жайлар көрсетіледі.

19. 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 мемлекеттік кірістер органдары жүзеге асыратын бақылау ретінде айқындалған (1-тармақ). Камералдық бақылаудың мақсаты - мемлекеттік кірістер органдары камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықтаған бұзушылықтарды мемлекеттік кірістер органдарында тіркеу есебіне қою және (немесе) Салық кодексінің 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-бабында анықталған бұзушылықтар жататын салық кезеңі үшін салық есептілігін не солар бойынша түсініктемені не осындай хабарламаны жіберу бойынша мемлекеттік кірістер органының лауазымды адамдарының әрекетіне (әрекетсіздігіне) шағымдар ұсыну камералдық бақылау нәтижелері бойынша мемлекеттік кірістер органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаның (бұдан әрі – камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарлама) орындалуы болып танылады.

Хабарламада көрсетілген бұзушылықтармен келіскен жағдайда салық төлеуші (салық агенті) салық есептілігін ұсынады, ол келіспеген жағдайда хабарламаны жіберген мемлекеттік кірістер органына түсініктемені ұсынады немесе жоғары тұрған мемлекеттік кірістер органына шағымданады. Хабарламаны белгіленген мерзімде (30 жұмыс күні) орындамау Салық кодексінің 611-бабына сәйкес салық төлеушінің банк шоттары бойынша шығыс операцияларын тоқтата тұруға әкеп соғады.

Кез келген жағдайда салық төлеушіге (салық есептілігін немесе түсініктемені ұсыну немесе шағымдану) міндеті жүктеледі.

Мемлекеттік кірістер органы салық төлеуші түсініктемесінің Салық кодексінің 587-бабының 2-1-тармағының талаптарына сәйкестігі нысанына баға береді. Ол заң талаптарына сәйкес келмесе мемлекеттік кірістер органы камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындалмады деп тануға құқылы.

Хабарламаны орындамаған жағдайда мерзімінде орындалмаған салық міндеттемесінің орындалуын қамтамасыз етудің жоғарыда көрсетілген тәсілі қолданылады. Бұдан басқа, Салық кодексінің 627-бабы 5-тармағының 2) тармақшасына және 9-тармағының 2) тармақшасына сәйкес мемлекеттік кірістер органы жоспардан тыс тақырыптық салықтық тексеру жүргізеді.

Камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындамауға байланысты мемлекеттік органдардың әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) және актілеріне салық төлеуші дау айтқан кезде, сот түсініктемелердің салық заңнамасының талаптарына сәйкес келуін тексереді.

Камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламалар АПК-нің 293-бабында көзделген сотта дау айтуға тиіс мемлекеттік органдардың шешімдеріне жатады.

Салық кодексінің жоғарыда келтірілген нормаларын ескере отырып, осындай азаматтық істерді қарау кезінде олардың негізділігін мәні бойынша тексермей, хабарламаларда көрсетілген негіздердің заңдылығы туралы мәселені шешу қажет. Бұл жағдайда болашақтағы салықтық тексерулердің, оның ішінде камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаларды орындамау мәселесі бойынша жоспардан тыс тақырыптық тексерудің нәтижелері алдын ала шешілетін болады.

Сондықтан соттардың мемлекеттік кірістер органында аталған хабарламаны шығару үшін заңда көзделген негіздердің болған-болмағанын анықтауы жеткілікті.

Құқықтық актілер туралы заңның 65-бабының 2-тармағына сәйкес жеке-дара қолданылатын құқықтық акт оның талаптарын немесе онда қамтылған тапсырмаларды осы құқықтық акт өздеріне арналған тұлғалар орындаған кезден бастап қолданылуын тоқтатады. Осыған байланысты АПК-нің 293-бабының бірінші бөлігін ескере отырып, салық төлеушінің оның жоғарыда көрсетілген тәсілдердің бірімен орындалған камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаға дау айту туралы өтініші азаматтық сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға және шешуге жатпайды. Судья мұндай арызды қабылдаудан бас тартады (АПК-нің 151-бабы бірінші бөлігінің 1) тармақшасы), ал азаматтық іс қозғалған жағдайда сот ол бойынша іс жүргізуді тоқтатады (АПК-нің 227-бабының 1) тармақшасы).

20. Салық кодексінің 20-бабы 1-тармағының 25) тармақшасына орай салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің толық әрі уақтылы түсуін қамтамасыз ету жөніндегі міндеттерді орындау мақсатында мемлекеттік кірістер органдары салық міндеттемесінің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдерін қолдануға және осы Кодекске сәйкес мәжбүрлі тәртіппен салық берешегін өндіріп алуға міндетті. Мерзімінде орындалмаған салық міндеттемесін орындауды қамтамасыз ету тәсілдері мен салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп

алу шаралары тиісінше Салық кодексінің 85 және 86-тарауларында көзделген. Дара кәсіпкер, жеке нотариус, жеке сот орындаушысы, адвокат, кәсіби медиатор болып табылмайтын жеке тұлғаға қатысты салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің төленбеген сомасына өсімпұл есептеу ретінде, мерзімінде орындалмаған салық міндеттемесін орындауды қамтамасыз етудің осындай тәсілі ғана қолданылуы мүмкін. Оған салық берешегін мәжбүрлеп өндіріп алу шаралары қолданылмайды.

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

Бұл ретте 2016 жылғы 1 қаңтардан бастап қолданысқа енгізілген Салық кодексінің 610-бабының 14-тармағына орай мемлекеттік кірістер органдары тиісті салық кезеңі үшін салықтарды төлеу мерзімі басталғаннан кейін есептелген салық сомаларын қайта қарау нәтижесінде пайда болған, жеке тұлғалардан алынатын мүлік салығы, жер салығы және көлік құралдары салығы бойынша бересі сомасына өсімпұл есепке жазылмайтынын ескеру керек.

21. Салық кодексінің 609, 613-баптарына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) мүлікке билік етуін шектеу мерзімінде орындалмаған салық міндеттемесінің орындалуын қамтамасыз ету тәсілдерінің бірі болып табылады.

Осы тәсіл Салық кодексінің 609-бабы 1-тармағының 4) тармақшасында көрсетілген салық төлеушілерге (салық агенттеріне) қатысты қолданылады.

Салық кодексінің 613-бабының 3 және 9-тармақтарының ережелерінде мемлекеттік кірістер органы салық төлеушінің (салық агентінің) мүлікке билік етуін шектеу туралы шешімді салық берешегінің мөлшерін ескере отырып қабылдауы тиіс деп көрсетілген.

Заңнамада белгіленген тәртіппен жүргізілген сауда-саттықта (аукционда) билік етуі шектелген мүлікті сатып алу кезінде сатып алынған мүліктің құнын төлеу жөніндегі міндеттемелерді толық орындаған, бірақ мемлекеттік кірістер органының шешімі негізінде ауыртпалықтың болуына орай меншікті өз құқығына тіркеуге мүмкіндігі жоқ сатып алушы, сотқа талап қою тәртібімен сауда-саттықта (аукционда) сатып алынған мүлікті тізімдемеден шығару туралы талап қоюға құқылы.

Мүлікті сауда-саттықта (аукционда) сатып алған адамның құқықтарын қорғау, сатып алушының құқықтарын тіркеуден бас тартқан әділет органының әрекетсіздігіне дау айту және оған тиісті мемлекеттік тіркеу жүргізу міндетін жүктеу арқылы жүзеге асырыла алмайды. Мұндай жағдайда тіркеу органының әрекетсіздігін заңсыз деп тану үшін құқықтық негіздер жоқ, өйткені олар ауыртпалықты мемлекеттік кірістер органының орындау үшін тіркеген.

Соттар салық заңнамасы кепілге қойылған мүлікке билік етуге шектеулерді қолдануға тыйым салатын нормаларды қамтымайтынын ескеруі керек.

Мемлекеттік кірістер органының шешімінің болуы осы мүлікті сауда-саттықта өткізу үшін кедергі болып табылмайды.

Салық кодексінің 618-бабына сәйкес салық төлеуші және (немесе) үшінші тұлға кепілге қойған мүлікті, сондай-ақ салық төлеушінің (салық агентінің) билік етуі шектелген мүлкін өткізу тәртібін Қазақстан Республикасының Үкіметі айқындайды.

22. 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 бейрезидентке, дара кәсіпкерге, жекеше нотариусқа, жеке сот орындаушысына, адвокатқа, кәсіби медиаторға қолданылады. Егер алдыңғы шараны қолдану нәтижесінде салық берешегі өтелмесе, әрбір кейінгі шара қолданылады. Осыған байланысты мемлекеттік кірістер органы ақшаның есебінен салық берешегін өндіріп алу жөнінде тиісті шаралар қабылдағаннан кейін ғана салық төлеушінің билік етуі шектелген мүлікті сатуға көшуге құқылы.

23. Салық кодексінің нормаларында жоғарыда көрсетілген салық төлеушілерден соттан тыс тәртіппен салық берешегін өндіріп алу мүмкіндігі толық көлемде қамтамасыз етілген. Сондықтан салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер мен өсімпұлдар бойынша бересіні осы адамдардан өндіріп алу туралы мемлекеттік кірістер органдарының талап арыздары азаматтық сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға және шешуге жатпайды.

Алайда, Қазақстан Республикасындағы тұрақты мекеме арқылы қызметінің нәтижесінде қалыптасқан, бейрезиденттің салық берешегін өтеуі үшін Қазақстан Республикасының аумағында мүлкі болмаған немесе жеткіліксіз болған кезде мемлекеттік кірістер органдары көрсетілген берешекті бейрезиденттен өндіріп алу туралы талаппен 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.

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

Салық кодексінің 12-бабы 1-тармағының 32) тармақшасында салық берешегі деп бересі сомасы, сондай-ақ төленбеген өсімақы мен айыппұлдар сомасы айқындалғанын ескеру керек. Есептелген, есепке жазылған және мерзімінде төленбеген салықтың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің сомасы бересі болып табылады (Салық кодексінің 12-бабы 1-тармағының 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 мемлекеттік кірістер органы немесе уәкілетті мемлекеттік орган Салық кодексінің нормаларына сәйкес есептесе не мемлекеттік кірістер органы заңды күші бар салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламада есепке жазған жағдайда ғана мемлекеттік кірістер органының талабын судья немесе сот қанағаттандыра алады.

25. Салық төлеушінің белгіленген мерзімде мемлекеттік кірістер органының хабарламасына шағым жасамауы өтініште көрсетілген сот бұйрығын шығару туралы талаптың даусыздығын айғақтай алады. Бұл ретте жалпы қағида бойынша хабарлама салық төлеушінің (салық агентінің) өзі қолын қойып немесе жөнелту мен алу фактісін растайтын өзге де тәсілмен тапсырылуы тиіс екендігін ескеру керек. Салық кодексінің 608-бабының 1, 1-1 және 1-2-тармақтарында, онда санамаланған тәсілдермен жіберілген хабарлама салық төлеушіге (салық агентіне) тапсырылды деп саналатын жағдайлар белгіленген.

26. Қайтаруға ұсынылған ҚҚС сомасының дұрыстығын растау жөніндегі тақырыптық тексерулер жүргізу тәртібі Салық кодексінің 635-бабында белгіленген. Бұл ретте осы норманың 4-тармағында тауарлардың экспорты жағдайында қайтарылуға жататын ҚҚС сомасын айқындау кезінде Қазақстан Республикасының заңнамасында белгіленген тәртіппен Қазақстан Республикасының аумағындағы екінші деңгейдегі банктерде ашылған салық төлеушінің банк шоттарына валюталық түсім түсірген тауарлардың экспорты есепке алынатыны көрсетіледі. Мемлекеттік кірістер органдарына валюталық түсімнің түсуі туралы қорытындыны ұсынуды Қазақстан Республикасының Ұлттық Банкі мен екінші деңгейдегі банктер Қазақстан Республикасы Ұлттық Банкінің келісімі бойынша уәкілетті орган бекіткен тәртіппен және нысан бойынша жүзеге асырады. Осы қорытындыны алу үшін мемлекеттік кірістер органдары осындай қорытындыны жасау күніндегі жағдай бойынша валюталық түсімнің түскені туралы тиісті сұрау салуды жолдайды.

"Валюталық реттеу және валюталық бақылау туралы" Қазақстан Республикасының 2005 жылғы 13 маусымдағы № 57-III 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. Бұл Қағидалар резиденттердің шетел 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 аталған Заңның 1-бабы 1-тармағының 9) тармақшасына сәйкес заңды тұлғалар-бейрезиденттердің қазақстандық филиалдары бейрезиденттер болып табылады.

Заңнаманың келтірілген ережелерін ескере отырып, соттар банктің валюталық түсімнің түсуі туралы мемлекеттік кірістер органының сұрау салуын орындамауы, қорытындыда келісімшарттың есептік нөмірі туралы не мәмілелер паспортының нөмірі мен күні туралы мәліметтердің болмауы ҚҚС сомасын резидент емеске қайтарудан бас тарту үшін негіз болып табылмайтынын назарға алуы тиіс.

27. Салық кодексінің 666-бабының 1-тармағына және 667-бабына сәйкес салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын қарау және ол бойынша шешім қабылдау уәкілетті органның құзыретіне жатады. Бұл ретте шағымның көшірмесі салықтық тексеру өткізген және алдын ала салықтық тексеру актісіне қарсылықтарды қараған мемлекеттік кірістер органына жіберілуі тиіс.

Салық кодексінің 671-бабының 1-тармағында тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымдарды қарау үшін Апелляциялық комиссия құру көзделген, оның шешімі ұсыныс сипатында болады. Салық кодексінің 671-бабының 2-тармағына сәйкес салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға салық төлеушінің шағымын қарау қорытындылары бойынша уәкілетті орган шағым жасалған хабарламаны өзгеріссіз, ал шағымды қанағаттандырусыз қалдыру не шағым жасалған хабарламаның толық немесе бір бөлігінің күшін жою туралы шешім шығарады.

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

Салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымды қарау нәтижелері бойынша қабылданған уәкілетті органның шешімі сотта дау айтудың дербес нысанасы болып табыла алмайды, өйткені АПК-нің 293-бабының бірінші бөлігінде көзделген құқықтық салдарларға әкеп соқпайды. Салықтық тексеру

нәтижелері туралы хабарламаны өзгеріссіз қалдыру кезінде сот тәртібімен көрсетілген хабарламаға, ал оның бір бөлігінің күшін жою кезінде - тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымдарды қарау қорытындылары туралы хабарламаға дау айтылуы мүмкін.

Осыған байланысты судья АПК-нің 151-бабы бірінші бөлігінің 1) тармақшасы негізінде салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымдарды қарау нәтижелері бойынша қабылданған уәкілетті органның шешіміне дау айту туралы арызды қабылдаудан бас тартады, ал азаматтық іс қозғалған жағдайда, сот АПК-нің 277-бабының 1) тармақшасына сәйкес ол бойынша іс жүргізуді тоқтатады.

Салық кодексінің 675-бабының тәртібімен тақырыптық тексеру салық төлеушінің (салық агентінің) шағымдарын қарау барысында тағайындалғандықтан, тексеру нәтижелері бойынша уәкілетті орган дау айтылмаған хабарламаға есепке жазылмаған салықтардың қосымша сомаларын, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді, өсімпұлдарды есепке жазу туралы шешім қабылдай алмайды.

Есепке жатқызылған соманы көбейту туралы шешім қабылдау шағым берген адамға, өзіне қатысты шығарылған құқықтық актіні дербес қолдануға шағым жасау құқығын іске асыру процесінде еркін тілек білдіру үшін кедергі болуы мүмкін.

28. Салық кодексінің 632-бабына сәйкес нұсқама салықтық тексеруді жүргізу үшін негіз болып табылады.

Тексерісті тағайындау актісі ретінде нұсқама сотта дербес даулау нысанасы болып табылуы мүмкін, өйткені ол мемлекеттік кірістер органының билік өкілеттіктерін жүзеге асыруы шеңберінде шығарылады, салық төлеуші (салық агенті) үшін белгілі бір құқықтық салдарларға әкеп соғады. Бұл ретте соттар АПК-нің 155-бабының екінші бөлігіне орай мемлекеттік кірістер органдарының дауланып отырған нұсқамаларының қолданылуын тоқтата тұру түріндегі талап қоюды қамтамасыз ету жөніндегі шараларды қабылдауға жол берілмейтінін ескеру керек.

Құқықтық актілер туралы заңның 65-бабының 2, 3-тармақтарына сәйкес мемлекеттік кірістер органының нұсқамасына АПК-нің 29-тарауының тәртібімен оның қолданылуы тоқтатылғанға дейін, атап айтқанда Салық кодексінің 637-бабында көзделген салықтық тексеру актісін жасау жолымен салықтық тексеру аяқталғанға дейін даулануы мүмкін.

29. Салық кодексінің 638-бабының ережелерін негізге ала отырып, салық төлеуші салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің, міндетті зейнетақы жарналарының, міндетті кәсіптік зейнетақы жарналарын есептеу, ұстау, аудару, әлеуметтік аударымдар, міндетті әлеуметтік медициналық

сақтандыруға арналған аударымдар және (немесе) жарналар мен өсімпұлдарды есептеу және төлеу, залалдарды азайту, бейрезиденттердің табысынан төлем көзінен ұсталған ҚҚС-ның және (немесе) корпоративтік (жеке) табыс салығының асып кеткен сомаларын қайтарудың расталмауы бойынша міндеттемелердің есепке жазылған сомаларымен келіспеген жағдайда, салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама салықтық тексеру нәтижелері бойынша мемлекеттік кірістер органы шығарған шешім болып табылады, сот тәртібімен шағым жасалуға хабарлама ғана жатады. Сот салықтық тексеру актісінде жазылған қорытындыларды ескере отырып, дау айтылған сомалардың есепке жазылу заңдылығын тексереді.

Егер салық төлеуші жоғарыда келтірілген салдарларға әкеп соқпаған, алайда, оның құқықтары мен міндеттеріне, оның ішінде болашақ салық кезеңдеріне де әсер ететін оның қорытындыларымен келіспесе, салықтық тексеру актісіне шағым жасалуы мүмкін. Тексеру актісіне шағым жасау мемлекеттік кірістер органдарының лауазымды адамдарының әрекеттеріне шағым жасау ретінде бағаланады.

Заңды тұлғаны құрмай кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыратын азаматтардың және заңды тұлғалардың мемлекеттік кірістер органдары лауазымды адамдарының шешімдеріне, әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағым жасау бойынша істер мамандандырылған ауданаралық экономикалық соттардың соттылығына жатады.

30. Салықтық тексеру нәтижелері мен мемлекеттік кірістер органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) дау айту туралы арыздарды сотта қарау тәртібі АПК-нің 29-тарауымен реттеледі.

АПК-нің 294-бабының бірінші бөлігінде белгіленген сотқа арызбен жүгіну мерзімі: салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға тікелей сотта дау айтылған жағдайда - Салық кодексі 608-бабының 1, 1-1 және 1-2-тармақтарында белгіленген тәртіппен ол табыс етілген күннен бастап, ал уәкілетті органға алдын ала шағым жасалған жағдайда - салық төлеушіге, салық агентіне осы органның оның шағымын толығымен немесе бір бөлігінде қанағаттандырмай қалдырғаны жөніндегі шешімі туралы мәлім болған күннен бастап есептеледі. Егер салық төлеушінің, салық агентінің шағымын қарау нәтижелері бойынша жаңа хабарлама шығарылса, оған шағым жасау мерзімі белгіленген тәртіппен табыс етілген күннен бастап қайта есептеледі.

Мемлекеттік кірістер органдары лауазымды адамдарының әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағым жасау кезінде көрсетілген мерзім салық төлеушіге, салық агентіне оның заңмен қорғалатын құқықтары мен мүдделерінің бұзылғаны

туралы не жоғары тұрған мемлекеттік кірістер органы оның шағымын толығымен немесе бір бөлігінде қанағаттандырусыз қалдырғаны жөнінде мәлім болған күннен бастап есептеледі.

31. АПК-нің 15-бабына және 72-бабының бірінші бөлігіне сәйкес арыз беруші жарыспалылық қағидатын сақтай отырып, АПК-нің 293-бабы бірінші бөлігінің 1) , 2), 3) тармақшаларында көрсетілген кез келген мән-жайлардың бар-жоғы туралы өзінің пікірін негіздеуге міндетті.

Сонымен бірге АПК-нің 72-бабының екінші бөлігіне сәйкес мемлекеттік кірістер органының шешімдеріне, әрекеттеріне (әрекетсіздігіне) шағым жасау туралы істерді дәлелдеу ауыртпалығы дау айтылатын шешімнің, әрекеттің (әрекетсіздіктің) заңға сәйкестігін дәлелдеу міндеті осы органға жүктеледі.

АПК-нің 68-бабына орай әрбір дәлелдеме оның қатыстылығы, жарамдылығы, анықтығы, ал барлық жиналған дәлелдемелердің жиынтығы азаматтық істі шешу үшін жеткіліктігі тұрғысынан бағалануға тиіс. Осыған байланысты, сот тексеру не оның нәтижелеріне уәкілетті органға шағым жасау барысында салық төлеуші мемлекеттік кірістер органына бұл дәлелдемелерді ұсынған-ұсынбағанына карамастан, хабарлама немесе салықтық тексеру актісі бойынша өз қарсылықтарын негіздеу үшін салық төлеушінің ұсынған дәлелдемелерін қабылдауға және бағалауға міндетті. Бұл ретте даудың нақты мән-жайларын ескеру қажет.

32. Салық төлеуші салықтық тексерудің нәтижелері туралы хабарламаға не Салық кодексінің 89-тарауының 2-параграфында белгіленген салықтық тексерулердің тәртібі мен мерзімдерін мемлекеттік кірістер органының бұзушылықтары негізі бойынша тексеру актісіне дау айту кезінде сот жіберілген бұзушылықтардың сипатын бағалауын және олардың тексеру нәтижелерінің заңдылығы мен негізділігіне тигізетін әсерін негізге алуы керек. Атап айтқанда, Салық кодексінің 632-бабына сәйкес нұсқаманы мемлекеттік кірістер органында тіркемей не салықтық тексеруді жүргізу үшін негіз болып табылатын, нұсқамасыз жүргізілген тексерулердің нәтижелері сөзсіз заңсыз деп танылуға жатады. Егер қарсы тексеруді қоспағанда, Кәсіпкерлік кодекстің 146-бабының 1-тармағы бұзыла отырып, салықтық тексеруді жүргізуге арналған нұсқама құқықтық статистика және арнайы есепке алу жөніндегі уәкілетті органда тіркелмеген болса, осыған ұқсас салдарлар туындайды.

33. Салық кодексінің 627-бабы 9-тармағының 2) тармақшасында жоспардан тыс, оның ішінде Қазақстан Республикасының Қылмыстық процестік кодексінде көзделген негіздер бойынша салықтық тексерулер жүргізу жағдайлары көзделген . Мемлекеттік кірістер органы тексерулерді салық заңнамасында көзделген барлық рәсімдерді сақтай отырып тағайындайды және жүргізеді.

Қылмыстық істің тоқтатылуы салықтық тексеруді тоқтату үшін негіз болып табылмайды. Басталған тексеру Салық кодексінің 637-бабына сәйкес салықтық тексеру актісін жасай отырып және салық заңнамасында көзделген негіздері болған кезде шаралар қабылдаумен аяқтауға жатады.

34. Егер сот мемлекеттік кірістер органының шешімі не осы органның лауазымды адамдарының әрекеті (әрекетсіздігі) заңнаманың нормаларына сәйкес келмейтінін анықтаса, аталған шешім не әрекет (әрекетсіздік) толығымен немесе бір бөлігінде заңсыз деп танылуға, ал шешім бұған қоса - жойылуға жатады.

АПК-нің 227-бабының бірінші бөлігіне сәйкес сот салық төлеушінің, салық агентінің заңмен қорғалатын құқықтары мен мүдделерін бұзуға жол берілген бұзушылықты, бұл ретте бұзушылықты жоюдың нақты тәсілін (тетігін) көрсетпестен толық көлемде жою міндетін мемлекеттік кірістер органына не оның лауазымды адамына жүктейді.

Салықтың және (немесе) бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің есепке жазылған сомасы туралы хабарламаның түзетуге жататын өсімпұлдың мөлшеріне қатысты бөлігі заңсыз деп танылған және күшін жойған жағдайда, сот мемлекеттік кірістер органына өсімпұлды тиісті қайта есептеу міндетін жүктейді. Бұл ретте арыз берушіге өсімпұлдың төмендетілген сомасы бойынша төленген мемлекеттік баж сомасын қайтару бөлігінде заңда белгіленген пайыздық түріндегі мөлшерлемені көрсету керек (мысалы, заңды тұлға тексеру нәтижелері туралы хабарламаға дау айту және оны заңсыз деп тану кезінде, салық бойынша бөлігінде нақты сомасы, ал өсімпұл бөлігінде (өсімпұлдың төмендетілген сомасы мөлшерінен + 1 (бір) % көрсетіледі).

35. "Салық заңдарын қолданудың сот практикасы туралы" Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2013 жылғы 27 ақпандағы № 1 нормативтік қаулысының күші жойылды деп танылсын.

36. 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*

Қ.МӘМИ

*Қазақстан Республикасы
Жоғарғы Сотының судьясы,
жалпы отырыс хатшысы*

Қ.ШАУХАРОВ