**Салық мәселелеріне қатысты әкімшілік істер бойынша сот практикасын**

**ТАЛДАУ (1-бөлік)**

15 қараша 2022 Астана қаласы

Талдау 2021 жылғы маусымнан 2022 жылғы маусымға дейінгі кезеңде әкімшілік істерді, республика соттары шығарған сот актілерін зерделеу негізінде дайындалды.

**Талдау жоспары:**

1. Кіріспе

2. Әкімшілік процестік заңнаманы қолдану:

2.1. Сотқа дейінгі шағымдану тәртібі;

2.2. Инвесторлардың салық дауларының соттылығы;

2.3. Мемлекеттік баж;

2.4. Салық органдары үшін апелляциялық және кассациялық шағымдарды беру ерекшеліктері,

3. Материалдық құқық нормаларын қолдану практикасы:

3.1. Ескіру мерзімі;

3.2. Дәлелдемелер мен дәлелдеу;

3.3. ҚҚС бойынша төлеуші ретінде тіркеу;

3.4. Жер, мүлік, көлік салықтарын төлеу;

3.5. Камералдық бақылау хабарламалары:

3.5.1. Хабарламаны орындау тәсілдері;

3.5.2. Хабарлама талаптары мен хабарлама шешімінің қорытындыларының арақатынасы;

3.5.3. Салық органы керісінше шешім шығармаған кезде хабарламаны орындалды деп тану;

3.5.4. Қылмыстық қудалау органдарының үкімдері мен қаулыларының негізінде шығарылған хабарламаларға шағымдану;

3.5.5. Салықтық тексерулерді тағайындау туралы нұсқамаларға шағымдану және талап қоюды қамтамасыз ету,

3.5.6. Салық органы операцияның жасалғанына күмән келтіретін мәмілелер бойынша салықтық тексерулердің нәтижелеріне шағымдану.

Қысқартулар

ӘРПК – Әкімшілік рәсімдік-процестік кодекс

АПК – Әкімшілік процестік кодекс

Салық кодекс - Қазақстан Республикасының «Салық және бютжетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» 2017 кодексі

МКД, Департамент – Мемлекеттік кірістер департаменті

МКБ, Басқарма – Мемлекеттік кірістер басқармасы

ҚК – Қылмыстық кодексі

ҚПК – Қылмыстық-процестік кодексі

КПН – Корпоративтік табыс салығы

ҚҚС – Қосымша құн салығы

1. **Кіріспе**

2021 жылы Әкімшілік рәсімдік-процестік кодексті (ӘРПК) енгізу кезінде әкімшілік соттардың алдында Қазақстан Республикасының азаматтық құқығы мен әкімшілік құқығы үшін жаңа болып табылатын ӘРПК-нің міндеттері мен қағидаттарына сәйкес шешімдер шығару (соттың белсенді рөлі, ұтымдылық, мөлшерлестік, күмәнді талап қоюшының пайдасына түсіндіру) мақсаты тұрды.

Әкімшілік сот ісін жүргізудің міндеті жеке және заңды тұлғалардың бұзылған немесе даулы құқықтарын, бостандықтары мен заңды мүдделерін жария-құқықтық қатынастарда тиімді қорғау және қалпына келтіру мақсатында әкімшілік істерді әділ, бейтарап және уақтылы шешу болып табылады. Осылайша практика әкімшілік органның кінәсінің презумпциясы арқылы қалыптасуы тиіс болатын.

Бұл міндет салықтың белгілі бір түрлері, салықтардың сомасын есептеу мерзімі мен мөлшері бойынша төлеушіні уақтылы салықтық тіркеуге қатысты даулар, камералдық бақылау, тексерулер жүргізу және олардың нәтижелеріне шағымдану, салық берешегін өндіріп алу мәселелері бойынша шешілуге жататын салықтық құқықтық қатынастарға толық қатысты.

Бұл талдауда ӘРПК бойынша жүргізілетін сот процестері шеңберінде салық құқығы нормаларын қолдану практикасы ашылды.

**2. Әкімшілік процестік заңнаманы қолдану**

**2.1. Сотқа дейінгі шағымдану тәртібі.**

Жыл басында Мамандандырылған ауданаралық әкімшілік соттармен (МАӘС) шағымданудың сотқа дейінгі тәртібі сақталмауына байланысты кері қайтару туралы тәжірибесі болған.

Жалпы алғанда, ӘРПК барлық дауларды бірінші кезекте жоғары тұрған (уәкілетті) әкімшілік органдар қарауы тиіс деген қағида бойынша құрылған.

Әкімшілік органдардың өздері құқық қолдану практикасын өзгертіп, жақсартатындай етіп, ал республикалық деңгейдегі орталық органдар өңірлерде мемлекеттік қызметтер көрсету және бақылау іс-шараларын жүргізу жөніндегі проблемалар мен істердің жай-күйін түсінетіндей етіп міндет қойылған. Осылайша, ӘРПК-нің 91-бабында актіге (әрекетке) алғашқы шағымды оны шығарған органға немесе жоғары тұрған органға түсіру көзделген.

Талап қоюшылардың әкімшілік актіні шығарған органға шағым беру талап етілетіні туралы белгілі бір түсінбеушілігі болды. Мүдделер қақтығысы болжалды. Сонымен бірге, мұндай тәртіп қатені ол болған жағдайда жедел түзету міндеті әкімшілік органның алдына қойылған.

Сонымен қатар, салықтық құқықтық қатынастар үшін көптеген мәселелер, оның ішінде сотқа дейінгі шағымдану бөлігіндегі мәселелер «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодекстің (бұдан әрі – Салық кодексі) өзінде барынша толық реттелген.

Тиісінше, ӘРПК-нің 91-бабының 5-тармағына сәйкес салалық заңнамада өзге ережелердің болуына байланысты осы бөліктегі Салық кодексінің нормалары қолданылуға жатады.

Сонымен қатар, талданған жыл ішінде аталған мәселе практикада сыналды. 2022 жылғы қаңтар мен шілде аралығында қайтарымдар әлі де орын алды.

Салық кодексінің 96 және 178-баптарының ережелеріне сүйене отырып, салық төлеуші оның дауын қарау тәртібін таңдауға құқылы: жоғары тұрған органда (МКД, МКК, Қаржы министрлігінің жанындағы Апелляциялық комиссия) не бірден МАӘС-те.

Бүгінгі күні практика біркелкі және талап қоюшының сотқа дейінгі немесе сот тәртібімен өз құқықтарын қорғау тәсілін таңдау құқығының болуы бойынша бірыңғай ұстаным әзірленді. Бұл ретте салық органының актілері мен іс-әрекеттеріне МАӘС-те шағымдану мерзімдері ӘРПК-нің 136-бабының ережелерімен реттеледі.

* 1. **Инвесторлардың салық дауларының соттылығы**

2.2.1.Өткен жылы инвестициялық соттылық мәселесі талқыланды. Мәселен, ӘРПК-нің 102-бабының үшінші бөлігіне сәйкес инвесторлардың даулары Нұр-Сұлтан қаласы бойынша МАӘС-те қаралуға тиіс.

Инвестордың ұғымы АПК-нің 27-бабының 1-2-бөлігі және Кәсіпкерлік кодекстің 294-баптары ережелерінің призмасы арқылы айқындалады.

Бұл ретте ӘІСА-ның көрсетілген тармақтарды түсіндіруі мынадай.

Сот ісін жүргізу мақсаттары үшін инвесторлар, мысалы, жер қойнауын пайдалануға келісімшарты бар заңды тұлғалар болып табылады. Бұл ретте сот алқасы бұл жағдайда көмірсутектерді (мұнай мен газды) немесе қатты пайдалы қазбаларды өндіруге және барлауға арналған келісімшарттарды негізге алады. Мұндай жобалар бойынша инвестицияларды белгілі бір көлемде салу және осы факт бойынша есептер ұсыну көзделеді. Даулардың осы санаты бойынша мынадай ұйғарым шығарылды: 2022 жылғы 18 қаңтардағы 6001-22-12/6под/2 «Nova Цинк» ЖШС даудың соттылығы бойынша Қарағанды облысы бойынша МКД-ға жатады.

Жер қойнауын пайдалануға арналған 1998 жылғы 27 маусымдағы келісімшарттың болуына байланысты МКД-ға ҚҚС-ты уақтылы қайтармағаны үшін өсімпұл төлеу жөніндегі мемлекеттік кірістер органының әрекетсіздігі бөлігінде серіктестіктің талап қоюы Нұр-Сұлтан қаласы бойынша МАӘС-ке соттылығымен қаралатын болғандықтан ЖС айқындалған.

Апелляциялық шағымдану тәртібімен Нұр-Сұлтан қаласы бойынша мамандандырылған ауданаралық экономикалық сот (МАЭС) қараған инвестициялық даулар Нұр-Сұлтан қаласы бойынша әкімшілік алқада, одан әрі ӘІСА-да қайта қаралатынын жеке атап өтеміз.

Мысалы, құм өндіруге келісімшарты бар заңды тұлғаның жер қойнауын пайдалануға арналған келісімшартқа тау-кендік бөлуге сәйкес жер учаскесін ұсынбауға байланысты әкімге талап қоюы инвестициялық дау ретінде Нұр-Сұлтан қаласы бойынша МАЭС-те, одан кейін ЖС-да қаралды (ЖС ӘІСА-ның 2022 жылғы 3 мамырдағы 6001-22-00-6ап/171 қаулысы).

Жалпы алғанда, инвестициялық соттылығына сәйкес талап қою беретін кез-келген талап қоюшы жобаға инвестиция салғанын дәлелдеуі керек (2022 жылғы 27 қаңтардағы 6001-22-00-6аи/1 ұйғарымы).

2.2.2. ӘІСА судьяларының ұйғарымдарымен мемлекеттік-жекешелік әріптестік шарты (МЖӘ), оның ішінде концессия шарты болған кезде инвестициялық келісімшарттары және табиғи монополистердің келісімшарттары бар заңды тұлғалардың даулары да инвестициялық даулар болып табылатыны шешілді (2022 жылғы 09 маусымдағы 6001-22-12/6под/12 ұйғарым).

Осы дауда Энергетика министрлігі мен ҚР ҰЭМ-ның Оңтүстік Қазақстан облысы бойынша Табиғи монополияларды реттеу және бәсекелестікті қорғау комитеті департаментінің бірлескен бұйрығына сәйкес талап қоюшының 2017-2021 жылдарға арналған инвестициялық бағдарламасы бекітілді. Инвестициялық бағдарламаға сәйкес ҚҚС-сыз инвестиция сомасы 2017 жылы – 450 210 000 теңгені, 2018 жылы – 467 148 000 теңгені, 2019 жылы – 484 915 000 теңгені, 2020 жылы – 509 950 000 теңгені, 2021 жылы – 517 563 000 теңгені құрайды.

Жоғарыда айтылғанның негізінде Түркістан облысының МАӘС-і талап қоюшының инвестор екенін анықтады, егер МЖӘ немесе концессия шарты болған жағдайда ӘІСА осындай ұстаныммен келісті және ол сотқа ұсынылуы мүмкін.

2.2.3. Шетелдік компанияның филиалы не жарғылық капиталының 50 және одан да көп пайызы бар заңды тұлғаның салық органына нарыызылығы болған жағдайларда, мұндай дауды, егер субъект құрылтай құжаттары, қаржылық есептілік арқылы өзінің күрделі сипаттағы инвестицияларын растай алса, Нұр-Сұлтан қаласы бойынша МАЭС-те қаралуы мүмкін (Schachtbau Kasachstan ЖШС-ның Ақтөбе облысы бойынша МКД-ның Хромтау ауданы бойынша МКБ-ға талап қоюына қатысты 6001-22-00-6аи/1 2022 жылғы 27 қаңтардағы ұйғарым).

Бұл анықтамада неміс құрылтайшысының жарғылық капиталға 50% үлесімі бар екендігі көрсетілген. Сонымен бірге, шетелдік заңды тұлғаның өзі даудың тарабы болып табылмайды. МКБ-ның хабарламасы төлем көзіндегі КТС-ке қатысты. Тиісінше, даулы құқықтық қатынастар серіктестікке инвестициялар мәселесімен байланысты емес.

Жұмыс орындарын құру және тек қана сауда (дистрибьютерлік) қызметі сот ісін жүргізу мақсаттары үшін инвестициялық қызмет ретінде қарастырылмайды. Аталған тәсіл шетелдік капиталды сот арқылы қорғауды жоққа шығармайды, өйткені аталған даулар аумақтық негізде қаралуы мүмкін.

* 1. **Мемлекеттік баж**

2.3.1. Салық кодексі салық даулары үшін арнайы мемлекеттік бажды анықтайды. Іс-әрекеттерге (МКБ, МКД, МКК шешімдеріне) және камералдық бақылау хабарламаларына шағымдану үшін 5 АЕК қолданылады.

Салықтық тексерулердің нәтижелері бойынша хабарламаларға шағымдану үшін қосымша есептелген соманың 1 пайызы қолданылады, бірақ 20 000 АЕК-тен аспайды.

Бұл ретте мемлекеттік баж әрбір талап үшін төленеді. Мысалы, ӘІСА 2022 жылғы 28 маусымдағы 6001-22-00-6ap/830 қаулыда осындай кемшілікті көрсетті, онда үш талап болғанымен, тек бір талап үшін мемлекеттік баж салығы төленген:

- камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаның күшін жою және заңсыз деп тану туралы,

- камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаны тану туралы шешімді заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы,

- шағымды қарау нәтижелері бойынша шешімнің күшін жою.

2.3.2. Бұл ретте, ӘІСА мемлекеттік кірістер органдарының мемлекеттік баж төлеуден босатылғанын да атап өтеді. Алайда, даудан жеңіліп қалған жағдайда, олар сот шығындарын өтеуден босатылмайды (АПК-нің 109-бабы).

2.3.3. «Asia Coal Treid» ЖШС-ның Алматы қаласы бойынша МКД-ға қатысты 2021 жылғы 8 қазандағы МАӘС ұйғарымына және Алматы қалалық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2021 жылғы 11 қарашадағы ұйғарымына кассациялық шағымы бойынша мемлекеттік баж мәселесі 2022 жылғы 3 наурыздағы № 6001-22-00-6ап/123 қаулыда жеке қаралған.

Хабарлама қылмыстық істі сотқа дейінгі жаңа тергеуге жіберілуіне байланысты өзінің қолданысын тоқтатқандықтан, ЖШС МКД-ға ауыртпалық салатын хабарламаны бұдан әрі заңды күші жоқ деп тану туралы талап қою арызымен сотқа жүгінді.

Бұл дауда, тұтастай алғанда, талап қоюшы салықтық тексеру жүргізілгенімен, оның нәтижелері туралы хабарлама стандартты хабарлама емес деп санайды. Сонымен, қылмыстық іс шеңберінде жүргізілетін тексерулер бойынша хабарлама осындай қылмыстық іс Салық кодексінің 159-бабының 4-тармағына сәйкес аяқталғаннан кейін ғана шығарылады.

Талап қоюшының жағдайында қылмыстық іс қайта қарауға жіберілді, яғни іс жүзінде ол аяқталған жоқ. Тиісінше, талап қоюшы хабарлама да мерзімінен бұрын шығарылды және оған шағымдану үшін 5 АЕК мөлшерінде мемлекеттік баж көзделген әрекет ретінде қарастыруға болады деп санаған.

МАӘС-ның 2021 жылғы 8 қазандағы ұйғарымымен талап қою мемлекеттік баждың аз төленуіне және сотқа жүгінудің өткізіп алған мерзіміне байланысты қайтарылды. Апелляциялық сатының ұйғарымымен МАӘС ұйғарымы өзгеріссіз қалды.

Жергілікті соттар талап қоюшы мемлекеттік бажды дұрыс есептемеген деп санаған (мүліктік емес сипаттағы талап бойынша 14 585 теңге сомасында, дегенмен талап қоюшы хабарламаға нақты дау айтады).

Салық кодексінің 610-бабы 1-тармағының 4) тармақшасына сәйкес салықтық тексеру актісінің нәтижелері бойынша хабарламаларға дау айту кезінде мемлекеттік баж мөлшері даулы салық сомасының 1 пайызын құрайды, бірақ 20 000 АЕК-тен аспайды.

Бюджетке төленетін төлемдер Салық кодексінің 6-бабының негізінде айқындалуы тиіс. Салық салудың айқындылығы салық заңнамасында салық міндеттемесінің туындауы мен орындалуының барлық негіздері мен тәртібін белгілеуді білдіреді. Салық кодексінің 5-бабына сәйкес салық төлеуші салық міндеттемесін салық заңнамасына сәйкес толық көлемде орындауға міндетті.

Салық кодексінің 610-бабы 1-тармағының 4) тармақшасы мемлекеттік баждың мөлшеріне қатысты 1 пайыз, бірақ 20 000 АЕК-тен аспайтын мөлшерге қатысты тексеру актілері бойынша хабарламаларға шағымданған кезде императивті болып табылады. Нормада мұндай хабарламаларға қатысты балама жоқ. Осылайша, Салық кодексі хабарламаларды шығару жағдайына байланысты салықтық тексерулердің нәтижелері бойынша сараламайды.

Тиісінше, ӘІСА салық тексерулерінің нәтижелері бойынша хабарламаны даулау үшін негіздерге қарамастан, Салық кодексінде мемлекеттік баждың бірыңғай мөлшері көзделген деген қорытындыға келді.

Мұндай хабарламаға ӘРПК-нің 132-бабына сәйкес Салық кодексінің 610-бабы 1-тармағының 4) тармақшасына сәйкес тексеру нәтижелері туралы хабарламаларға шағым жасау үшін көзделген мемлекеттік бажды төлей отырып, дау айту туралы талап қою беріле отырып шағымдануға жатады. Жоғарыда айтығанның негізінде жергілікті соттардың мемлекеттік баж мөлшеріне қатысты ұстанымы заңды болып табылады.

**2.4. Апелляциялық және кассациялық тәртіппен шағымдану ерекшеліктері**

2022 жылғы 1 қаңтардан бастап күшіне енген АПК-нің 401 және 435-баптарына түзетулер енгізіле отырып, өңірлік әкімшілік органдардың практикасын ретке келтіру және орталық әкімшілік органдардың өз құзыретіндегі мәселелерге бірыңғай саясатын қамтамасыз ету мақсатында апелляциялық және кассациялық сатыларға шағым беру үшін салық органы жоғары тұрған органмен келісуді талап етеді.

Мәселен, МКБ апелляциялық тәртіппен шағым берген кезде МКД-дан мақұлдау алу керек. Жалпы алғанда, республика бойынша МКБ осындай келісімдері алған. Көбінесе мәселе камералық бақылау туралы хабарламаларға қатысты болды.

Кассациялық тәртіппен шағымдану үшін МКБ-ға МКК-дан келісім алу қажет болатын.

Бұл ретте, МКД өзінің іс-әрекеттері мен актілеріне қатысты шешімдерге шағым келтірілген кезде апелляциялық шағымдану кезінде МКК-нің және кассациялық шағымдану мақсаттары үшін мен Қаржыминінің келісімін алу қажет болды.

Кейбір жағдайларда соттар Қаржыминінің келісімі болмауына байланысты кассациялық шағымдарды қайтарған.

Сондай-ақ МКД жоғары тұрған органның сенімхаты болған кезде шағым беруді өзі келіскен жағдайлар кездеседі, мұндай тәсіл әсіресе Қызылорда облысы бойынша МКД-де белсенді түрде іске асырылды.

Мұндай келісулер республика бойынша салық органдарының бірыңғай практикасына және негізсіз талап қоюларды алып тастауға, салық төлеушілерді талап етілмеген жағдайларда сотқа шағымдану орбитасына тартуға бағытталған түзетулердің мәнін көрсетпейді. Көрсетілген себептер бойынша кассациялық сатыдағы сот осындай шағымдарды қайтарды.

Сондай-ақ мемлекеттік кірістер органдары апелляциялық сатыдағы соттардың кассациялық шағымдарды қайтару жөніндегі ұйғарымына кассациялық сатыдағы сотқа шағымданды. Аталған шағымдар кассациялық сатыда қаралмады, өйткені бұл ұйғарымдарр кедергі болып табылмайды, яғни олар жойылатын сипатта болады. Салық органдары келісімді алған кезде сотқа қайта жүгіне алады.

1. **Материалдық құқық нормаларын қолдану практикасы**
   1. **Ескіру мерзімі**

Салық заңнамасының салық міндеттемесіне байланысты өзінің салалық ескіру мерзімі бар. Салық міндеттемесінің мәні Салық кодексінде ашылады.

Салық кодексінің 31-бабының 2 тармағына сәйкес салық төлеуші салық міндеттемесін орындау үшін мынадай әрекеттерді жасайды:

1) салық органында тіркеу есебіне тұрады (мысалы, ҚҚС-ны төлеуші ретінде);

2) салық салу объектілерінің және (немесе) салық салуға байланысты объектілердің (мысалы, жерге, мүлікке, көлікке салынатын салық) есебін жүргізеді;

3) салық салу объектілерін және (немесе) салық салуға байланысты объектілерді, салық базасы мен салық мөлшерлемелерін, бюджетке төленуге жататын салықтар мен төлемдер сомаларын, сондай-ақ Салық кодексінің ерекше бөлігіне сәйкес олар бойынша аванстық және ағымдағы төлемдерді негізге ала отырып есептейді;

4) салық тіркелімдерін қоспағанда, салық кодексінде белгіленген тәртіппен салық органдарына салық нысандарын және өзге де нысандарды жасайды және табыс етеді;

5) Салық кодексінің ерекше бөлігіне сәйкес салықтар мен бюджетке төленетін төлемдердің есептелген және есептелген сомаларын, салықтар мен бюджетке төленетін төлемдер бойынша аванстық және ағымдағы төлемдерді төлейді.

Салық кодексінің 48 - бабының 1-тармағына сәйкес салық міндеттемесі мен талабы бойынша талап қою ескіру мерзімі деп танылады:

1) салық органы салықтар мен бюджетке төленетін төлемдердің есептелген, есептелген сомасын есептеуге, есептеуге немесе қайта қарауға құқылы;

2) салық төлеуші (салық агенті) салық есептілігін табыс етуге міндетті, салық есептілігіне өзгерістер мен толықтырулар енгізуге, салық есептілігін кері қайтарып алуға құқылы,

3) салық төлеуші (салық агенті) салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлдарды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап етуге құқылы.

Осылайша, Салық кодексі ескіру мерзімі қолданылатын мәселелердің ауқымын шектейді.

Мысалы, жеке тұлға 2009-2014 жылдар аралығында аталған тұлға қалыптасқан берешегіне қатысты хабарламаны және салық бұйрығын шығару жөніндегі әрекеттерді заңсыз деп тану туралы, хабарламаны және салық бұйрығын заңсыз деп тану туралы талап қою берген.

Салық берешегі туралы хабарлама 2020 жылы, ал өндіріп алу туралы бұйрық 2021 жылы құрылды. Талап қоюшы салық органының ескіру мерзімінің аяқталуына байланысты қарызды өндіріп алу шараларын қабылдауға құқығы жоқ деп есептеді.

Жоғарғы Сот алқасы 2022 жылғы 2 маусымдағы 6001-22-00-6aп/379 қаулысында мына тұжырымдарды баяндады.

2008 жылғы 10 желтоқсандағы Салық кодексінің 478-бабының 1-тармағына сәйкес жер учаскесін уақытша өтеулі жер пайдалануға (жалға алуға) алған жеке тұлғалар төлемақы төлеушілер болып табылады. Сонымен, талап қоюшы осы міндеттеме бойынша төлеуші болып табылады.

СК 481-бабының 1-тармағына сәйкес төлемақы сомасы жасалған шарттың негізінде есептеледі. Осы баптың 6-тармағына сәйкес талап қоюшы дара кәсіпкер болып табылмай, төлем сомасын есепті кезең үшін 25 ақпаннан кешіктірмей төлеуге тиіс.

Бұл ретте, 2008 жылғы СК 483-бабының 1-тармағына сәйкес мұндай жеке тұлғалар төлемді есептеу мақсаттары үшін салық органдарына салық есептілігін (ағымдағы төлемдер сомаларының есебін) ұсынбайды.

Төлемді салық органы «Көкшетау қаласының жер қатынастары бөлімі» ММ-нің деректері негізінде дербес есептейді. Талап қоюшының абсолютті дербес шотынан көріп тұрғандай, 105 315 «жер учаскелерін пайдаланғаны үшін төлем» коды бойынша салық органы 2009 жылдан 2021 жылға дейін ай сайын есептеуге арналған тізілімдер негізінде төлемақыны есептеп отырды.

Осылайша, іс жүзінде талап қоюшының міндеттемесі тек шарттың негізінде төлемді жүзеге асыру болды. Жеке шоттағы төлемге қарағанда, көрсетілген төлемді салық органының ақпараттық жүйелері есепке алуға тиіс болатын.

Талап қоюшының абсолютті дербес шотына сәйкес салықты есептеу 2009-2014 жылдар аралығында, яғни талап қою мерзімі шеңберінде жүргізілді. Бұл ретте талап қоюшының төлемақыны есептеу жөніндегі есепті ұсыну бойынша мерзімі өткен міндеттемесі болмайды.

ӘІСА 2017 жылғы Салық кодексінің 48-бабы салық органын берешекті (төлемдер мен өсімпұлдар сомасы) жинау үшін уақыт шеңберімен шектемейтінін атап өтті.

Осылайша, сот алқасы салық органы талап қоюшының жеке шотына төлемді уақтылы есептеп және есепке жатқызып, берешекті төлеуді талап ету құқығынан шектелмеген деген қорытындыға келді. Жоғарыда айтылғанның негізінде бересіні өндіріп алуға қатысты ескіру мерзімі қолданылмайды.

Егер салықты есептеуді салық органы немесе салық төлеуші уақтылы жүргізбесе (есептеуді кім жүргізуге тиіс болғанына байланысты), онда 2020 жылы белгіленген ескіру мерзімдеріне байланысты 2009-2014 жылдарына салықтарды қосымша есептеуді жүргізу 2017 жылғы Салық кодексінің 48-бабының ережелерін бұзу болатынын атап өту қажет.

Кейінгі кезеңде 2022 жылғы 20 қазандағы №6001-22-00-6aп/1103 істе құн өсіміне салынатын салық бойынша тағы бір мысал келтірілген. Мұнда хабарлама 2019 жылы, ескіру мерзімі 5 жыл болған кезде шығарылды. 2020 жылдың 1 қаңтарынан бастап ескіру мерзімі 3 жылға дейін қысқарды. Тиісінше, салық органы уақтылы хабарлама жібере алды. Алайда, осы хабарлама бойынша оны орындалмады деп тану туралы шешім тек 3 жылдан кейін, яғни 2021 жылы шығарылды. Бұл шешімді заңсыз деп танудың негіздерінің бірі болды.

Жалпы алғанда, мерзімді өткізіп алу мәселесін талап қоюшы – жеке тұлғалар көлік салығы (2022 жылғы 18 қазандағы №6001-22-00-6ап/633, №6001-22-00-6ап/1107) және мүлік құнының өсуіне салынатын салық туралы дау бойынша жиі қояды.

**3.2 Дәлелдемелер мен дәлелдеу**

ӘРПК-нің 129-бабының 2-тармағына сәйкес әкімшілік процесте дәлелдеу ауыртпалығы әкімшілік органына қатысты. Талап қоюшы өз мүмкіндіктеріне сәйкес дәлелдемелер жинауға қатысуға міндетті. Берілген талапқа қарамастан, талап қоюшы оның құқықтары, бостандықтары, заңды мүдделері бұзылғаны туралы хабарлауға тиіс.

Сондай-ақ, салық органының сотта дәлелдеу кезінде жаңа дәлелдерді, егер олар бұған дейін салықтық тексеру актісінде, хабарламада немесе басқа шағымданған әкімшілік актіде көрсетілмесе, пайдалана алмайтындығы маңызды болып табылады.

Осылайша, олардың салықтық әкімшілендіру құралдарының бірі салықтық тексеру жүргізу болып табылады. Әдетте, іс-шара салық төлеушінің мемлекеттік тіркелген жерінде болмау фактісін растау үшін өткізіледі.

Сот алқасы 2022 жылғы 24 ақпандағы 6001-22-00-6ап/2 қаулыда «ДЭЛ плюс» ЖШС-нің БҚО-ның МКБ-ға талап қоюы бойынша мынадай фактілерге баға береді.

ЖШС-ның заңды мекенжайы бойынша болмауы себебінен салықтық тексеру актісін тапсыру мүмкін болмауына байланысты 2019 жылғы 11 желтоқсандағы салықтық тексеру актісі жасалды. Талап қоюшы бұл актімен келіспеді, өйткені сот-қолжазба сараптамасының қорытындысы бар, оған сәйкес осы актіде түсінген адамның қолын Г.Р. Сұлтанов орындамаған, осыған байланысты бұл акт заңды бола алмайды.

МАӘС-тің 2021 жылғы 10 қыркүйектегі шешімімен «ДЭЛ плюс» ЖШС-ның талабы қанағаттандырылды және Департаменттің 2019 жылғы 11 желтоқсандағы салықтық тексеру актісі заңсыз деп танылды. Жауапкердің атына салық заңнамасын бұзғаны үшін сот жеке ұйғарым шығарды. Батыс Қазақстан облыстық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2021 жылғы 25 қарашадағы қаулысымен МАӘС шешімі өзгеріссіз қалды.

Сот отырысында түсіндірілгендей, тексерушілер ЖШС орналасқан нақты мекенжайды білді. Сонымен қатар, тексерушілер тіркеу деректерінде көрсетілген мекенжай бойынша салықтық тексеру актісін тапсырғысы келді. Тексерушіге кәсіпорын басшысының ұзақ қызметтік іссапарына байланысты салықтық тексерудің алдын ала актісін тапсыру мүмкін болмады. Тиісінше, тексеруші салық төлеушінің орналасқан жері бойынша 2019 жылғы 11 желтоқсандағы салықтық тексеру актісін жасады.

Осы актіге сәйкес, ол екі куәгердің қатысуымен жасалған. Куәгерлердің бірінің өтініші негізінде сотқа дейінгі тергеу шеңберінде сот-қолжазба сараптамасы тағайындалды, оған сәйкес осы актіде куәгердің қолын ол орындамаған. Сотқа дейінгі тергеп-тексеру материалдары бойынша іс жүргізу Қазақстан Республикасы қылмыстық-процестік кодексінің (ҚПК) 35-бабының 1 және 2-тармақтары негізінде тоқтатылды.

Бұл жағдайда МКД тексерушісінің тарапынан салықтық тексеру жүргізу рәсімі бұзылды және бұл акт екінші куәгерді нақты тартпай жасалды.

Салықтық тексеруді жүргізу рәсімі Салық кодексінің 70-бабының 1, 2-тармақтарымен регламенттелген, оған сәйкес салықтық тексеру салық төлеушінің нақты болуын немесе болмауын растау мақсатында салық органдары жүзеге асыратын мемлекеттік бақылау нысандарының бірі болып табылады.

Куәгерлердің қатысу рәсімі Салық кодексінің 71-бабында көзделген, онда куәгерлерді тарту бойынша салық органы лауазымды адамдарының іс-әрекеттері регламенттелген. Салық органы белгіленген тәртіпті бұзды. Жауапкердің өкілдері салықтық тексеру актісіндегі куәгерлердің біреуінің қолы түсініксіз жасалғандығына дау айтпайды. Жауапкер сондай-ақ мемлекеттік орган тарапынан бұзушылық фактісі бойынша жеке ұйғарымға шағымданбайды.

Салық кодексінің 158-бабының 3-тармағына сәйкес салық төлеушіге салықтық тексеру актісі табыс етілген күн салықтық тексеру мерзімінің аяқталуы болып есептеледі. Салық кодексінің 159-бабының 1-тармағына сәйкес салықтық тексеру аяқталғаннан кейін салық органы тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығарады, ол осы Кодекстің 114 және 115-баптарына сәйкес белгіленген тәртіппен және мерзімдерде салық төлеушіге жіберіледі (тапсырылады). Демек, салықтық тексеру нәтижесінде және осы актінің нәтижесінде салық органы 2019 жылғы 11 желтоқсандағы №60 тексеру нәтижелері туралы хабарлама негізінде 207 594 760 теңге мөлшерінде салық сомасын қосымша есептеді. Осы хабарламаның көрсетілген бөліміне талап қоюшы сотқа шағымданды.

ӘРПК-нің 13-бабының 1, 3-бөліктеріне сәйкес әкімшілік рәсімге қатысушының әкімшілік органның, лауазымды адамның қызметіне деген сенімі Қазақстан Республикасының заңдарымен қорғалады.

Әкімшілік органның, лауазымды адамның кінәсінен қабылданған заңсыз әкімшілік акт әкімшілік рәсімге қатысушы үшін ауыр зардаптарға әкеп соқтырмайды.

Салық органының өкілдері салықтық тексеруді аяқтау және салықтық тексеру актісін тапсыру қажеттілігі 2020 жылдың 31 желтоқсанына дейін болғанын түсіндірді, өйткені 2020 жылдың 1 қаңтарынан бастап салық заңнамасына енгізілген түзетулерге сәйкес ескіру мерзімі 5 жылдан 3 жылға дейін қысқартылуы тиіс болатын. Бұл ретте, МКД-нің өкілі ЖШС көрсетілген түзетулерге байланысты салықтық тексеру нәтижелерін тапсырудан әдейі жалтарған деп есептейді. Жауапкер салықтық тексеру актісін заңсыз деп тану 2015 және 2016 жылдардағы салықтық тексеру нәтижелерін заңсыз деп тану қаупін тудырады деп санайды.

Алайда алқа даудың мәні салықтық тексеру актісін жасау тәртібі деп санайды. ӘРПК-нің 13-бабында көзделген сенім құқығын қорғау қағидаты әкімшілік рәсімге қатысушы үшін әкімшілік органның кінәсінен жасалған заңсыз әрекеттерден ауыртпалық салдарлардың туындауына жол бермеу жөнінде жария етеді. Салық төлеушінің әрекеттері (әрекетсіздігі) және салықтық тексеру актісін уақтылы тапсырмауға байланысты тәуекелдер салықтық тексеру актісін бұрмалау үшін негіздеме ретінде қаралмайды.

Алқа тек ресми негіздер бойынша дұрыс әкімшілік актіні заңсыз деп тануға болмайды деген МКД дәлелін қабылдамайды. Сонымен, қолтаңбаны қолдан жасау ресми негіз болып табылмайды және осы факт бойынша қылмыстық іс қозғалды. Салық инспекторларының Салық кодексінің нормаларын сақтауы салық төлеушілердің мемлекеттік кірістер органдарына сенім білдіру құқығын қорғаудың ажырамас бөлігі болып табылады. Салықтық тексеру актісі заңсыз деп танылды.

Дәлелдеудің тағы бір маңызды аспектісі – судьяның белсенді рөлі. 2022 жылғы 31 наурыздағы №6001-22-00-6ап/48 қаулымен соттың белсенді рөлі соңына дейін іске асырылмауына байланысты төмен тұрған соттардың сот актілерінің күші жойылды.

А.Н. Кожемякин «С» санаты (жүк көлігі) 2003 жылы шығарылған «Dodge Ram 3500» маркалы автокөліктің 2012 жылғы 12 қазаннан бастап иесі болып табылатындығына уәж келтіре отырып, Басқарманың көлік салығын есептеу жөніндегі әрекеттеріне дау айтып, сотқа шағыммен жүгінді.

2021 жылғы 19 сәуірде Басқарма осы көлік құралына салық бойынша 858 576 теңге сомасында өтелмеген салық берешегінің, 225 495 теңге мөлшерінде өсімпұлдың бар екендігі туралы хабарлама шығарды. Салық органы көлік салығын қозғалтқыш көлемі бойынша «В» санатындағы автомобильдер (жеңіл автомобильдер) үшін белгіленген мөлшерлеме негізінде есептеді.

Талап қоюшы жауапкердің жолаушылар көлігі ретінде көлік салығын қосымша есептеу әрекеттері заңсыз деп санайды, өйткені оның «Dodge Ram 3500» маркалы көлігі жүк көлігіне жатады және заңда белгіленген тәртіппен жүк көлігі ретінде тіркелген.

Жауапкердің өкілі М.Б. Өтебай салық органы көлік салығын есептеуді МАИ автоматтандырылған деректерінің мәліметтері негізінде жүргізгенін түсіндіре отырып, талап қоюшының кассациялық шағымын қанағаттандырусыз қалдыруды сұрады. Талап қоюшының көлігі пикап болып табылады, тиісінше, көлік салығын есептеу кезінде салық органы Салық кодексінің 492-бабы 4-тармағының 1) тармақшасын қозғалтқыш көлемі бойынша жеңіл автомобильдер үшін де қолданды.

Жергілікті соттар Салық кодексінің 492-бабының 4-тармағының 1) тармақшасын қолдана отырып, талап қоюды қанағаттандырудан бас тартты. Олар әкімшілік полиция органдарының мәліметтері бойынша талап қоюшының көлігі «пикап» санатына жатады және салық салу мақсатында жеңіл автомобиль болып табылады деген қорытындыға келді.

Алайда, ӘІСА мына негіздер бойынша жергілікті соттардың аталған тұжырымдарымен келісе алмайды.

Салық кодексінің 492-бабы 4-тармағының 2) тармақшасында, егер осы тармақтың 1) тармақшасында өзгеше белгіленбесе, жүк автомобильдеріне с (СЕ, С1Е, С1 қоса алғанда) санатындағы автомобильдер жататыны көзделген.

Көлік құралын тіркеу туралы куәлік бойынша талап қоюшы А.Н. Кожемякиннің 2003 жылы шыққан «Dodge Ram 3500» маркалы автокөлігі «С» (жүк көлігі) санатына жататы.

Алайда, жоғарыда көрсетілгендей, Салық кодексінің 492-бабы 4-тармағының 1) тармақшасында өзгеше белгіленген, атап айтқанда, осы Кодекстің мақсаттары үшін жеңіл автомобильдерге жүкке арналған платформасы және жүк бөлiгiнен қатты стационарлық қабырғамен бөлiнген жүргiзушi кабинасы бар жеңiл автомобиль шассиiндегi моторлы көлiк құралдары (пикап автомобильдер) жатады.

Жоғарыда келтірілген заң нормасының негізінде моторлы көлікті жеңіл автомобильдерге жатқызудың негізгі өлшемшарты оның шассиі болып табылады, яғни жүк көлігі жеңіл автомобильдің шассиінде болуы керек.

Сонымен қатар, сот талап қоюшы А. Н. Кожемякиннің автокөлігінің шассиін анықтау кезінде жол полициясының автоматтандырылған режимінде берілген мәліметтерге ғана сілтеме жасады.

ӘРПК-нің 16-бабына сәйкес әкімшілік сот ісін жүргізу соттың белсенді рөлі негізінде жүзеге асырылады.

Соттың белсенді рөлі қағидатын бұза отырып, Қарағанды облысы полиция департаментінің Әкімшілік полиция басқармасы іске мүдделі тұлға ретінде тартылмады, оларға берілген мәліметтер автоматтандырылған режимде тексерілмеді, сот уәкілетті органға сұрау жібермеді.

ӘРПК-нің 110-бабына сәйкес сот талқылауындағы әкімшілік істер бойынша дәлелдемелер тікелей зерттеуге жатады.

Сот маманның қолда бар қорытындысын зерттемеді, оған құқықтық баға бермеді және АПК-нің 226-бабын бұза отырып, шешімде бұл қорытындыны іс бойынша дәлел ретінде қабылдамайтын дәлелдер келтірмеді.

Сот арнайы ғылыми білімі болмай, сот автотехникалық сараптамасын тағайындамай, шынайы және жеткілікті дәлелдері болмай, талап қоюшы А. Н. Кожемякиннің «Dodge Ram 3500» маркалы автокөлігі жеңіл автомобильдерге жатады деген қорытындыға келді, тиісінше көлік салығы автомобиль қозғалтқышының көлемі бойынша есептеледі.

Осы іс бойынша сот салық органының салық заңнамасында көзделген әкімшілік рәсімді барлық дәйекті кезеңдерді сақтай отырып жүргізуінің дұрыстығын тексерген жоқ, сондай-ақ әкімшілік әрекеттің нәтижелері бойынша шығарылған әкімшілік актінің орын алғанын анықтаған жоқ, осы актінің түрі мен нысанын (хабарлама, хабарлау) анықтамаған.

Осылайша, жергілікті соттар іс үшін маңызы бар мән-жайларды жан-жақты, толық және объективті анықтауға жеткілікті шаралар қабылдаған жоқ, материалдық және процестік құқық нормалары дұрыс қолданылмады, әкімшілік сот ісін жүргізу қағидаттары сақталмады.

Дәлелдеу мәселесі салықтық тексерулердің нәтижелері бойынша дауларға қатысты өте өткір тұр. Көбінесе салық органдары салық есептілігінің деректеріне қарсы салық тексерулерінсіз, бастапқы құжаттаманы бағалаусыз, салық жүктемесінің коэффициентіне және жалпы бизнес моделіне сүйенеді. Мұндай жағдайларда, ӘІСА салық органы шегерімдер мен салықтарды есепке алу бойынша өз қорытындыларын жеткілікті дәлелді базамен қамтамасыз етпеді деп санайды. Бұл сондай-ақ кейінгі кезеңдердегі ӘІСА-нің қаулыларында (2022 жылғы 20 қазандағы №6001-22-00-6ап/1113, 2022 жылғы 13 қазандағы 6001-22-00-6ап/378(2), 2022 жылғы 20 қыркүйектегі №6001-22-00-6ап/855) байқалады.

* 1. **ҚҚС бойынша төлеуші ретінде тіркеу**

Салық кодексінің «Салықтық бақылау» деген 69-бабы 4-тармағының 1) тармақшасына сәйкес мемлекеттік бақылау нысандарының бірі салық төлеушілерді салық органдарында тіркеу болып табылады.

Бұл ретте ҚҚС мақсаттары үшін ҚҚС төлеуші ретінде тіркеу шартты болып табылады. Осылайша, айналымның шекті мәніне 30 000 АЕК жеткен кезде есепке қою міндетті болып табылады.

2022 жылғы 21 сәуірдегі № 6001-22-00-6ап/245 қаулыда ӘІСА осы мәселеге баға берді.

«Fermastat» серіктестігі 2018 жылдың бірінші жартыжылдығында 910.00 СЕН нысаны бойынша салық есептілігін ұсынды, оған сәйкес айналым 57 724 050 теңгені құрады. 2018 жылдың екінші жартыжылдығында 910.00 СЕН нысаны бойынша салық есептілігі ұсынылды, онда айналым 56 973 696 теңгені құрады. 2018 жылы салық салынатын айналым 114 697 746 теңгені құрады.

2021 жылғы 19 мамырда Басқарма серіктестіктің атына Қазақстан Республикасының салық заңнамасын бұзушылықтарды жою туралы хабарлама берді, онда ҚҚС бойынша тіркеу есебіне қою қажеттігі көрсетілген.

Маңғыстау облысы бойынша МКД шешімімен серіктестіктің даулы хабарламаға шағымы қанағаттандырусыз қалдырылды.

Талап қоюды қанағаттандырудан бас тарта отырып, бірінші және апелляциялық сатыдағы соттар даулы хабарлама Салық кодексінің 82-бабының 7-тармағының талаптарына сәйкес келетіндігін және 94, 96-баптарының талаптарына, сондай-ақ Қазақстан Республикасының салық заңнамасын бұзушылықтарды жою туралы хабарлама беру тәртібіне қайшы келмейтіндігін, хабарламаның мазмұны Салық кодексінің 114, 115-баптарының талаптарына сәйкес келетіндігін негізге алды.

Бірінші және апелляциялық сатыдағы соттардың бұл тұжырымдары негізделген, олар салық заңнамасының нормаларына сәйкес келеді.

Салық кодексінің 82-бабының 1, 2 және 4-тармақтарында резидент заңды тұлғалар ҚҚС бойынша тіркеу есебіне міндетті түрде қойылуға жатады деп көзделген.

Егер ҚҚС бойынша тіркеу есебіне қою мақсаттары үшін айналым мөлшері күнтізбелік жыл ішінде ең төменгі айналымнан асып кеткен жағдайда, осы баптың 1-тармағында көрсетілген ҚҚС бойынша тіркеу есебіне қоюға жататын тұлғалар орналасқан жері бойынша салық органына ҚҚС бойынша тіркеу есебі туралы салықтық өтініш беруге міндетті.

Айналымның ең аз мөлшері республикалық бюджет туралы заңда белгіленген және тиісті қаржы жылының 1 қаңтарында қолданыста болатын айлық есептік көрсеткіштің 30 000 еселенген мөлшерін құрайды.

Салық кодексінің 82-бабының 7-тармағына сәйкес Осы баптың 2-тармағында айқындалған тәртіппен қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебіне қою үшін салықтық өтiнiшті ұсынбаған, осы баптың 1-тармағында көрсетілген, тұлға анықталған кезде салық органы мұндай салық төлеушіні анықтаған кезден бастап бес жұмыс күнінен кешіктірмей оған осы Кодекстің 115-бабында айқындалған тәртіппен Қазақстан Республикасының салық заңнамасын бұзушылықтарды жою туралы хабарлама жібереді.

Бұл жағдайда бұзушылық Департамент жүргізген талдау барысында анықталды, оған Басқармаға қосымшада көрсетілген заңды тұлғаларға қатысты хабарламалар беру және 2021 жылғы 17 мамырға дейінгі мерзімде ақпарат беру тапсырылды.

Осыдан кейін, 2021 жылғы 19 мамырда Басқарма серіктестікке қатысты салық заңнамасын бұзушылықтарды жою туралы хабарлама қалыптастырып, жолдады, өйткені ұсынылған декларациялар бойынша талап қоюшының 2018 жылғы айналым мөлшері Салық кодексінде белгіленген айлық есептік көрсеткіштің 30 000 еселенген мөлшеріндегі ең төменгі айналымынан асып түсті.

Осы хабарламаның мазмұнынан оның Қазақстан Республикасының салық заңнамасын бұзушылықтарды жою туралы Салық кодексінің 114-бабы 2-тармағының 12) тармақшасының, негізінде шығарылғаны анық.

Талап қоюшының Басқарманың камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарлама шығарғаны туралы дәлелдері назар аударуға лайық емес, өйткені іс материалдарында салық органының камералдық бақылау жүргізгенін куәландыратын жеткілікті деректер жоқ.

Серіктестіктің салық заңнамасын бұзу фактісін Департамент анықтағаны анықталды, оған Басқармаға серіктестіктің атына хабарлама шығару қажеттілігі туралы нұсқау берілді, сондықтан камералдық бақылау жүргізу қажеттілігі болмады.

Сондай-ақ, ҚҚС бойынша тіркеу есебі туралы өтініш беру серіктестіктің міндеті болып табылатынын ескеру қажет, ол 2018 жылғы айналымның 30 000 еселенген айлық есептік көрсеткіштен асып кету фактісін жоққа шығармады.

Серіктестіктің өкілі М.С. Асауованың кассациялық алқаның сот отырысында берген түсіндірмелерінен Серіктестік 2018 жылғы айналымның 30 000 еселенген айлық есептік көрсеткіштен асып кету фактісін жоққа шығармай, осы уақытқа дейін салық органына ҚҚС бойынша тіркеу есебіне қою туралы өтініш бермегені анықталды.

Жоғарыда айтылғандар серіктестіктің Салық кодексінің 82-бабында көзделген салық міндетін ұзақ уақыт бойы орындамағанын куәландырады, дегенмен ол бұл туралы тиісті түрде хабардар етілген және салық заңнамасын бұзу фактісін ол жоққа шығармайды.

Қазақстан Республикасы Азаматтық кодексінің (АК) 8-бабының 4 және 5-тармақтарына сәйкес азаматтар мен заңды тұлғалар өздеріне тиесілі құқықтарды жүзеге асыру кезінде қоғамның заңнамадағы талаптарын, адамгершілік қағидаттарын сақтай отырып, адал, ақылға қонымды және әділ әрекет етуге тиіс. Азаматтар мен заңды тұлғалардың басқа тұлғаға зиян келтіруге, өзге нысандарда құқықты теріс пайдалануға, сондай-ақ оның мақсатына қайшы келетін құқықты жүзеге асыруға бағытталған әрекеттеріне жол берілмейді. Көрсетілген талаптар сақталмаған жағдайда сот адамға өзіне тиесілі құқықты қорғаудан бас тарта алады.

Бұл жағдайда кассациялық сатыдағы сот серіктестіктің әрекеттерінде құқықты теріс пайдалану бар деп санайды, өйткені серіктестік ұзақ уақыт бойы ҚҚС бойынша тіркеу есебіне қою үшін салық органына өтініш беру үшін оның салық міндетін орындамаған, дегенмен ол бұл туралы тиісті түрде хабардар етілген және аталған салық заңнамасын бұзу фактісін ол жоққа шығармайды.

Серіктестік осы іс бойынша әкімшілік талап қоюды Департамент пен Басқарманың хаттарында оған қатысты камералдық бақылау жүргізу туралы қате нұсқау негізінде бастағанын ескеру қажет, дегенмен даулы хабарлама Салық кодексінің 114-бабы 2-тармағының 12) тармақшасының негізінде шығарылды.

Мұндай жағдайларда кассациялық шағымды қанағаттандыру үшін негіз жоқ, іс бойынша шығарылған сот актілері күшінде қалдырылуға тиіс.

**3.4.** **Жер, мүлік, көлік салықтарын төлеу**

3.4.1. Сот алқасы жеке тұлғалардың салық міндеттемелерін жеке кәсіпкерлерден ажыратады. 2022 жылғы 23 маусымдағы 6001-22-00-6ап/563 қаулыда «Әділжан» дара кәсіпкер (ДК) Ә.С. Баишева МКБ-ға 2021 жылғы 23 қыркүйектегі № 17000106556 Ф-700.00 нысанындағы салық декларациясын мерзімінде ұсынбау және осы хабарламаны заңсыз деп тану және күшін жою туралы хабарлама беру жөніндегі әрекеттерге дау айту туралы талап қойып сотқа жүгінді.

МАӘС-тің 2022 жылғы 30 қарашадағы шешімімен талапты қанағаттандырудан толық көлемде бас тартылды. Апелляциялық сатыдағы соттың 2022 жылғы 18 ақпандағы қаулысымен шешім өзгеріссіз қалды.

Кассациялық шағымда талап қоюшы мына дәлелдерді көрсетеді.

ДК ретінде Ә.С. Баишева 2019 жылы тіркелді, тұрғын емес үй-жай 2019 жылы ДК мақсаттары үшін пайдалануға берілді және қызметтің бірінші есепті кезеңі 2018 жыл емес, 2019 жыл болып табылады.

Демек, 2018 жылы талап қоюшы декларацияны дара кәсіпкер ретінде тапсыруға міндетті емес, өйткені ол мұндай қызметті жүзеге асырмаған. Хабарлама жеке тұлға Ә.С.Баишеваға емес, ДК-ге қойылған. Бұл хабарламаның өзінде тікелей көрсетілген. Сондай-ақ, ДК-нің банктік шоты бұғатталған.

Сот алқасы Салық кодексінің 530-бабына сәйкес ДК болып табылмайтын жеке тұлға кәсіпкерлік қызметте пайдаланылатын салық салу объектілері бойынша мүлік салығын есептейді және төлейді және шағын бизнес субъектілері үшін арнаулы салық режимін қолданатын дара кәсіпкерлер үшін осы Кодекстің 62, 63 және 64-тарауларында айқындалған тәртіппен осы салық түрі бойынша салықтық есептілік ұсынады.

Осылайша, Ә.С. Баишева, 2018 жылы ДК ретінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асырмай, бірақ меншік құқығында тұрғын емес үй-жайға ие бола отырып, 2018 жылғы салық есептілігін жеке тұлға ретінде дербес ұсынуға тиіс болды.

Бұл ретте ДК мекенжайына жіберілген хабарламаны ДК орындауы тиіс. 2018 жылы ДК болмауына байланысты жеке тұлғаның атына жіберілген хабарлама заңды болып табылмайды. Іс жүзінде 2018 жылы ДК атынан осы хабарламаның орындалуы Ә. С.Баишеваның есептілікті ұсыну бойынша өз міндеттемесін орындады деуге болмайды.

Осылайша, дұрыс ұсынылмаған декларация шеңберінде ДК-де артық төлем болуы мүмкін («Әділжан» ДК-ден 104101 БЖК-ге салық есептілігін қабылдау туралы 2021 жылғы 27 желтоқсандағы хабарлама). Бұл ретте жеке тұлғалар үшін 104102 БЖК-де Ә.С.Баишеваның өзінде қажетті декларация және тиісті салық болмайды.

ӘРПК-нің 79-бабына сәйкес әкімшілік акт түсінікті болуы, біркелкі қолдануды қамтамасыз етуі, оның қолданысы қолданылатын адамдардың шеңберін толық айқындауы тиіс. Қаралып отырған істе хабарлама ондай еес.

Жоғарыда айтылғандардың негізінде талап қоюшының талаптары негізделген, ал жергілікті соттардың қорытындылары материалдық құқық нормаларын бұза отырып қалыптастырылған.

3.4.2. Сондай-ақ, көлік құралдарына салынатын салық бойынша берешекті өндіріп алу мәселесі 2022 жылғы 5 сәуірдегі № 6001-21-00-6ап/112 қаулыда қаралды.

Талап қоюшы Талғар ауданы бойынша МКБ-ға, ЖСО М.У. Шопышевке салық органының салық бұйрығын орындауға беру жөніндегі әрекеттерін заңсыз деп тану, сот орындаушысының атқарушылық іс жүргізуді қозғау жөніндегі әрекеттерін заңсыз деп тану туралы әкімшілік талап қоюмен сотқа жүгінді.

Алматы облысының №2 МАӘС 2021 жылғы 15 қыркүйектегі әкімшілік талап қоюды қанағаттандырудан бас тарту туралы шешім шығарды. Алматы облыстық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының қаулысымен 2021 жылғы 19 қазанда бірінші сатыдағы соттың шешімі өзгеріссіз қалды.

Талап қоюшының өкілі өтінішхатта талап қоюшының зейнеткер болып табылатынын, «электрондық үкімет» сайтына кірмегенін, ал электрондық цифрлық қолтаңба кілтін (бұдан әрі – ЭЦҚ кілті) сот орындаушысынан хат алғаннан кейін алғанын, осыған байланысты келіп түскен хабарлама мен салық органынан түскен салық бұйрығы туралы білмегенін көрсеткен.

Сот алқасы бұл дәлелдерді заңды деп тани алмайды, өйткені талап қоюшының «электрондық үкімет» веб-порталының тіркелген пайдаланушысы екені анықталды, ал ЭЦҚ кілтін алу қолданыстағы заңнамада көзделген Қазақстан Республикасы азаматтарының құқығы және ашық мүмкіндігі болып табылады.

Осылайша, пайдаланушының атына «электрондық үкімет» веб-порталына хабарламалардың түсуін бақылау пайдаланушының өзінде жауапкершілігінде.

Бұдан басқа, Салық кодексінің 115-бабының 1-тармағында төменде көрсетілген тәсілдердің бірімен жіберілген хабарлама салық төлеушіге (салық агентіне) тапсырылды деп есептелетін жағдайлар көзделген. Хабарламаны электрондық тәсілмен жіберген кезде, жоғарыда аталған тармақтың екінші абзацына сәйкес, ол хабарламаны «электрондық үкімет» веб-порталындағы пайдаланушының жеке кабинетіне жеткізген күннен бастап тапсырылды деп есептеледі.

Осылайша, заңнамада хабарламаны «электрондық үкімет» порталында белгіленген оны оқу күні емес, жеткізу күні электрондық тәсілмен табыс етілген деп санауға негіз болып табылады.

Бұл салық бұйрығына да қатысты, ол бойынша Салық кодексінің 128-бабының 2-тармағында мыналар көрсетілген «жеке тұлға салықтық берешекті өтемеген кезде салық органы осы Кодекстің 115-бабының 1-тармағында белгіленген тәртіппен жеке тұлғаға табыс етуге жататын салық бұйрығы табыс етілген күннен бастап бес жұмыс күнінен кешіктірмей, осындай салық бұйрығын Қазақстан Республикасының атқарушылық iс жүргiзу және сот орындаушыларының мәртебесі туралы заңнамасында айқындалған тәртіппен мәжбүрлеп орындату үшін аумақтығы бойынша тиісті әділет органдарына не жеке сот орындаушыларының өңірлік палатасына жібереді.».

Талап қоюшының сот орындаушысы Заңның 58-бабының 2-тармағында белгіленген норманы бұзып, борышкердің тұрғын үй құрылыс жинақ банктеріндегі банктік шоттарындағы тұрғын үй құрылыс жинақ жинақтары түріндегі ақшадан өндіріп алуды талап еткені туралы дәлелдері шындыққа жанаспайды.

Осы баптың 2-тармағының 3) тармақшасында тұрғын үй төлемдерін пайдалану есебінен жинақталған тұрғын үй құрылысы жинақтары түріндегі тұрғын үй құрылыс жинақ банктеріндегі банк шоттарындағы ақшаға өндіріп алуға жол берілмейтіні көзделген. Осылайша, тыйым салу тұрғын үй төлемдерін пайдалану арқылы жинақталған жинақтарға қатысты, сонымен бірге талап қоюшының өкілі талап қоюшының тұрғын үй құрылыс жинақ банкіндегі жинақ шотындағы ақшаның осындай төлемдер есебінен жинақталғанына дәлел келтірмеген.

Бұдан басқа, Салық кодексінің 5-бабында салық төлеуші салық міндеттемесін орындауға міндетті салық міндеттемесі қағидаты белгіленгенін, оған сәйкес салық агенті - Қазақстан Республикасының салық заңнамасына сәйкес салықтарды толық көлемде және белгіленген мерзімде есептеуге, ұстап қалуға және аударуға міндетті екенін атап өткен жөн.

Бұл ретте талап қоюшы көлік құралдары мен «электрондық үкіметтің» веб-порталына кіру мүмкіндігі бола тұра, төлем мерзімдерін, берешектің бар-жоғын анықтау үшін қажетті іс-қимыл жасамады, сондай-ақ төлем мерзімі өткеннен кейін салықты уақтылы және ерікті түрде төлемеді.

Сот алқасы жергілікті соттар Талғар ауданы бойынша МКБ-нің, ЖСО М.У.Шопышевтің қолданыстағы заңнамада жүктелген міндеттерді орындауына қатысты әрекеттеріне дұрыс баға берді деп есептейді.

**3.5. Камералдық бақылау хабарламалары**

Әдетте, салық төлеушілер хабарламаны ұсыну түріндегі әрекеттерге, хабарламаның өзіне және (немесе) хабарламаны орындалмаған деп тану туралы салық органының шешіміне шағымданады.

* + 1. **Хабарламаны орындау тәсілдері**

3.5.1.1. Салық Кодексінің 94-бабының 2-тармағына сәйкес камералдық бақылаудың мақсаты салық төлеушіге камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды дербес жою құқығын беру болып табылады.

Салық кодексінің 96-бабының 2-тармағы Салық төлеушінің камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаларды орындаудың екі әдісін көздейді: - келіскен жағдайда - анықталған бұзушылықтарды жою арқылы; - келіспеген жағдайда-анықталған бұзушылықтар бойынша қағаз немесе электрондық жеткізгіште түсініктеме беру арқылы.

Хабарламаны орындауды салық төлеуші (салық агенті) оны тапсырған (алған) күннен кейінгі күннен бастап отыз жұмыс күні ішінде жүзеге асырады. Осылайша, хабарламамен келіспеу туралы түсініктеме беру хабарламаның орындалуы деп танылады және оның қолданылуын тоқтатады.

Тиісінше, салық органы хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешім шығара алады:

1) түсіндірме нысаны мен мазмұны бойынша Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының 2) тармақшасының талаптарына сәйкес келмейді;

2) Салық кодексінің 96-бабының 3-тармағында көрсетілген жағдайларда түсініктеме салық төлеушінің ұсынуына жатпайды және бұзушылықтар жойылмаған.

Камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындалмаған деп тану үшін жоғарыда көрсетілген негіздемелер тізбесі толық болып табылады.

Мәселен, 2022 жылғы 3 наурыздағы №6001-22-00-6ап/114 қаулылармен «ВКСтройГрупп» ЖШС талап қоюы бойынша ШҚО МАӘС-тің 2021 жылғы 9 қыркүйектегі шешімі және Шығыс Қазақстан облыстық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2021 жылғы 18 қарашадағы қаулысы күшінде қалды.

Осыған ұқсас тәсіл 2022 жылғы 3 наурыздағы №6001-22-00-6ап/3 қаулысында да көрсетілген, ол бойынша Ақтөбе облысы бойынша жергілікті соттардың сот актілері өзгеріссіз қалдырылған. Бұл ретте осы қаулыда түсіндірмеге құжаттарды қоса берудің қажеті жоқ екендігіне баса назар аударылады, өйткені барлық қажетті ақпарат салық есептілігі нысанында көрсетілген.

Іс материалдарын қарағанда, 2021 жылғы 3 наурызда Басқарма «Ақтөбе Мыс компаниясы» серіктестігінің атына 2019 жылғы 4 тоқсандағы камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы, бейрезиденттердің кірістерінен төлем көзінен табыс салығының сомасын төмендету туралы № 061682500004 хабарлама ұсынған. Серіктестік салық органына хабарламаға түсініктеме жолдады.

Басқарма хабарлама орындалмады деп тану туралы шешім шығарды, өйткені резидент емес «Уралспецтехника» ЖШҚ серіктестікке жалға берген вагон жабдық ретінде жіктеледі. Осыған байланысты, бейрезиденттің жабдықты (вагонды) жалға беруден түскен табыстарына 15 пайыз мөлшерлеме бойынша төлем көзінен салық салынуға тиіс.

Салық кодексінің 96-бабының 2-тармағында көзделген камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындалмаған деп тану үшін негіздердің тізбесі толық болып табылады. Серіктестік ұсынған түсініктеме нысаны мен мазмұны бойынша Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының 2) тармақшасының талаптарына сәйкес келеді, заңда белгіленген мерзім сақтала отырып берілген.

Жауапкердің талап қоюшының «Уралспецтехника» ЖШҚ-мен жасалған жалдау шартын түсіндіруге қоса бермегені туралы дәлелдері осыған байланысты серіктестіктің түсіндірмесі нысаны мен мазмұны бойынша заң талаптарына сәйкес келмейді дегені негізсіз болып табылады.

Серіктестіктің 2021 жылғы 20 сәуірдегі түсіндірмесінен «Уралспецтехника» ЖШҚ 2020 жылғы 29 қаңтарда Қазақстан Республикасында орналасқан немесе болатын мүлікті жалға беруден 4 276 320 рубль сомасында табыс төлегені белгілі болды. Салық кодексінің 648-бабына сәйкес серіктестік жоғарыда көрсетілген табыстың 2019 жылғы 4 тоқсандағы 101.04 салық есептілігі нысанында көрсетілгенін растады, бұл ретте табыс түрінің коды – 1140.

Жоғарыда көрсетілген ақпарат серіктестіктің есептілігінде көрсетілген, оның ұсынылуы Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының 2) тармақшасына сәйкес талап етілмейді.

Салық органы салық төлеушінің хабарламаға түсініктемесін бағалай отырып, оның нысаны мен мазмұны бойынша заңға сәйкестігін тексереді. Ол заң талаптарына сәйкес келмеген жағдайда, мемлекеттік кіріс органы хабарламаны орындалмаған деп тануға құқылы.

Демек, салық органының хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешімінде салық төлеушінің хабарламаның заңдылығын негіздемей хабарламаны орындамағаны туралы мәліметтер болуға тиіс.

Бұл жағдайда салық органының даулы шешімінде серіктестіктің нысаны мен мазмұны бойынша түсіндірмесінің заңға сәйкес келмеуіне байланысты хабарламаның орындалмағаны туралы қорытынды жоқ, онда хабарламаның мәні бойынша анықталған бұзушылықтар қайта көрсетілген, бұған жол берілмейді.

3.5.1.2 Бұл ретте құжаттарды қоса беру қажет болған, бірақ олар қоса берілмеген жағдайда, мұндай хабарлама түсініктеменің уақтылы берілгеніне қарамастан орындалды деп есептелмейді. Мәселен, 2022 жылғы 17 наурыздағы № 6001-21-00-6ап/198 қаулыда мыналар сипатталған.

Іс материалдарын қарағанда, камералдық бақылау нәтижелері бойынша Басқарма серіктестікке қатысты 2021 жылғы 15 сәуірдегі анықталған бұзушылықтарды жою туралы 2020 жылғы кезең үшін 300.00 салық есептілігі нысаны бойынша іске асыру бойынша айналымдарды төмендету бөлігінде 106 890 500 теңге бұзушылық сомасына хабарлама қалыптастырған.

Серіктестік 2021 жылғы 31 мамырда Басқармаға сатып алушы тарапынан тауарға ақы төлеу жөніндегі шарт талаптарының бұзылуына сілтеме жасай отырып, хабарламамен келіспеу туралы түсініктеме берді. Салық органы 2021 жылғы 15 маусымда хабарлама орындалмады деп тану туралы шешім шығарды.

Бірінші сатыдағы сот талапты қанағаттандырудан бас тарта отырып, салық органының даулы шешімі Салық кодексінің 96-бабы төртінші бөлігінің талаптарына негізделіп, шығарылғанын негізге алды, өйткені талап қоюшының хабарламамен келіспейтіндігі туралы түсіндірмесіне талап қоюшының дәлелдерін растайтын құжаттар қоса берілмеген.

Егер түсіндірмеде түсініктеме берген адамның келіспеуі үшін негіз ретінде дәлелдемелерді растау ретінде құжаттар көрсетілсе, онда түсіндірмеде көрсетілген құжаттардың салық есептілігінен басқа көшірмелері міндетті түрде түсіндірмеге қоса беріледі.

Іс материалдарынан камералдық бақылау нәтижелері бойынша 2021 жылғы 15 сәуірде жауапкер талап қоюшының атына 2020 жылы 106 890 500 теңгеден астам сомаға «Каспий Хаузинг» ЖШС атына тауар сатылғанын көрсетіп, бұзушылықтарды жою туралы №27181q200608 хабарлама жібергені анықталған. Осы өзара есеп айырысулар бойынша ЭШФ жазылмаған және 300.00 СЕН-де сату бойынша айналымдар көрсетілмеген, яғни 2020 жылғы кезеңіндегі кірістерді төмендетуге жол берілген.

Талап қоюшы түсіндірмеде 2020 жылғы 14 наурыздағы салыстыру актісіне және дебиторлық берешек туралы мәліметтерге сілтеме жасайтыны анықталды. Алайда, бұл құжаттар сот отырысында талап қоюшының өкілі де жоққа шығармағанын түсіндіруге қоса берілмеді.

Мүдделі тұлға «Каспий Хаузинг» ЖШС-ның өкілі сот отырысында талап қоюшымен ешқандай салыстыру актісіне қол қоймағанын түсіндірді.

Осылайша, талап қоюшы ұсынған түсініктеме Салық кодексінің 96-бабының талаптарына сәйкес келмеді, осыған байланысты жауапкер қойылған хабарламаның орындалмағаны туралы негізделген шешім қабылдады.

Мұндай жағдайларда кассациялық шағымды қанағаттандыру үшін негіздер болған жоқ, іс бойынша шығарылған сот актілері күшінде қалдырылуға тиіс.

3.5.1.3 Дәл осындай тәсіл «ПромСпецСнаб.KZ» ЖШС мен Теміртау қаласы бойынша МКД арасындағы дау бойынша 2022 жылғы 31 наурыздағы 6001-22-00-6ап/206 істе қолданылды.

МКД 2021 жылғы 07 сәуірде ЖШС-ның атына камералдық бақылау нәтижелері бойынша №30129y300007 хабарлама шығарды, онда: «камералдық бақылау барысында есепке жатқызылған ҚҚС-ны, электрондық шот-фактуралар (бұдан әрі-ЭШФ) бойынша ҚҚС сомасын асыру анықталды, олар бойынша - азаматтық – құқықтық мәміле 1000 еселенген АЕК мөлшерінен асады және олар бойынша төлем жасау Сізде және (немесе) Сіздің өнім берушіңізде есеп айырысу банктік шоттың (айналым не ЭШФ күніне) болмауына байланысты 2019 жылдың 4-тоқсаны (қазан, қараша, желтоқсан) салық кезеңінде ҚҚС-ны бұзу 3587816 теңге сомасына қолма-қол ақшамен төлеу нысанында жүргізілген ықтималдығы жоғары.

Тараптар қызметтерді беруші «Полезная площадь – S» ЖШС болып табылатындығына дау айтпайды, қызметтерді өткізу 2019 жылғы 01 қазан - 31 желтоқсан аралығында қолма-қол есеп айырысу арқылы боллғаны ұсынылған ЭШФ және фискалдық чектер бойынша расталады. Төлем ұсынылған шот-фактуралар негізінде жалпы сомасы 33 486 282 теңгеге кассалық чектерге сәйкес өнім берушінің кассасына қолма-қол ақша қаражатымен жүргізілді.

Жергілікті соттар мерзімінде берілген және салық заңнамасының талаптарына сәйкес келетін түсініктеме болған жағдайда салық органы хабарламаны орындалмады деп тану туралы шешім қабылдауға құқылы емес және талап қоюшының түсіндірмесінде көрсетілген негіздердің заңдылығы туралы мәселені құжаттық салықтық тексеру жүргізбей шешуге құқылы емес деген қорытындыға келді.

Бұл жағдайда нақты қызмет көрсету, жұмыстарды орындау мүмкіндігі туралы мәселені шешу салықтық тексеру барысында ғана шешілуге тиіс,бірақ камералдық бақылау шеңберінде емес. ӘРПК-нің 12-бабына байланысты Қазақстан Республикасының әкімшілік рәсімдер туралы заңнамасының барлық күмәндері, қайшылықтары мен түсініксіздіктері әкімшілік рәсімге қатысушының пайдасына түсіндіріледі.

МКД-нің, МКБ-нің және МКК-нің дәлелдері «Төлемдер және төлем жүйелері туралы» Қазақстан Республикасы Заңының 25-бабы 9-тармағының талаптарына сәйкес сомасы айлық есептік көрсеткіштің мың еселенген мөлшерінен асатын және төлемді жасау күніне қолданылатын мәміле бойынша төлемдер қосылған құн салығын төлеуші ретінде тіркеу есебінде тұрған дара кәсіпкерлер немесе қосылған құн салығын төлеуші ретінде тіркеу есебінде тұрған басқа дара кәсіпкердің немесе заңды тұлғаның пайдасына заңды тұлғалар қолма-қол ақшасыз тәртіппен ғана жүзеге асыратыны анықталғанына негізделген.

Тиісінше «ПромСпецСнаб.KZ» ЖШС заңнаманың осы ережелерін бұза отырып, жалпы сомасы 33 486 282 теңгеге кассалық чектерге сәйкес өнім берушінің кассасына қолма-қол ақшамен төлем жүргізді. Төлемдер ЭШФ-мен, орындалған жұмыстардың (көрсетілген қызметтердің) актілерімен, шарттармен және фискалдық чектермен расталды, төлем 1000 АЕК-тен асады.

Бұл ретте сот алқасы салық төлеушінің жауапкердің атына ұсынған материалдарын және оларға МКБ-нің жауабын зерделеді. Осы материалдардан көрініп тұрғандай, іс жүзінде МКБ өз шешімінде алынған шарттарды, осы шарттарға қосымшаларды, салыстыру актілерін, орындалған жұмыстар актілері бағалағанда, салық төлеушінің пайдасына баға бермеген, ал камералдық бақылау тек нысанды (құжаттарды ұсыну) және түсініктеме беру мерзімдерін тексеруге бағытталған. Салық кодексінде шешім шығарылған негіздер көзделмеген.

Алқа 2022 жылғы 14 сәуірдегі № 6001-22-00-6ап/207 іс бойынша да осындай қорытындыға келді.

Іс материалдары бойынша 2019 жылғы 7 қарашада «Екібастұз Транс Көмір» ЖШС-ға қатысушылар барлық кредиторлар мен борышкерлерге қатысты қайта ұйымдастырылған кәсіпорынның барлық міндеттемелері бойынша барлық құқықтары мен міндеттерін ауыстыра отырып, тараптар даулайтын міндеттемелерді қоса алғанда, Серіктестікке қосылу жолымен заңды тұлғаны қайта ұйымдастыру туралы, сондай-ақ беру актісін жасау және бекіту туралы шешім қабылдаған.

2020 жылғы 12 тамызда тіркеуші орган Серіктестікке қосылуына байланысты «Екібастұз Транс Көмір» ЖШС қызметін тоқтатқанын тіркеді.

Басқарма 2021 жылғы 25 наурызда Серіктестіктің атына №07000023562 камералдық бақылау нәтижелері бойынша мемлекеттік кіріс органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама шығарды.

Осы хабарламаға түсініктеме уақтылы берілді. Осыған байланысты «Екібастұз Транс Көмір» ЖШС қайта ұйымдастырылған заңды тұлғаның мүліктік құқықтары мен міндеттерінің жаңадан пайда болған заңды тұлғаға көшуінің заңдылығы туралы мәселе камералдық бақылау шеңберінде емес, тек салықтық тексеру барысында ғана шешілуге тиіс.

* + - 1. Сот алқасы сонымен қатар түсініктеме беру фактісін анықтаған кезде салық төлеушінің құжаты осылай аталған-аталмағаны маңызды емес деген қорытындыға келді. Мәселен, 2022 жылғы 23 маусымдағы №6001-22-00-6ап/569 қаулымен «Крокус Групп» ЖШС-ның талап қоюы бойынша Қарағанды облыстық сотының сот алқасының 2022 жылғы 9 ақпандағы қаулысының күші жойылып, Қарағанды облысының МАӘС-нің 2021 жылғы 28 қыркүйектегі шешімі күшінде қалды.

Хабарламалар 2021 жылдың 04 маусымында шығарылды. Талап қоюшы 30 жұмыс күні ішінде, тапсыру (алу) күнінен кейінгі күннен бастап, атап айтқанда, 2021 жылғы 9 шілдеден бастап (21 шілдеге дейін) МКБ-ға құжатты жіберді, онда талап қоюшының хабарламалардың заңсыз екендігі және олардың күшін жоюды талап ететіні туралы ұстанымы түсіндіріледі. Сондай-ақ, 2021 жылғы 9 шілдеде МКД-ға шағым («өтініш») жіберілді, онда талап қоюшы салық құжаттарын ұсыну туралы МКБ-ға хабарламалар мен өтініштің күшін жоюды сұрайды. Жиынында салық органдарының атына талап қоюшыдан қосымшалары бар үш бөлек өтініш келіп түсті.

Сот отырысында айтылған МКБ-нің «түсініктеме» деген тақырыбы жоқ құжаттың түсіндірме болып табылмайтындығы туралы дәлелінің дәрменсіз болып табылады, өйткені салық төлеуші хабарлама бойынша өзінің ұстанымын мәні бойынша түсіндірді және негіздеді.

Осылайша, талап қоюшы Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының талаптарын орындап, өз ұстанымын уақтылы түсіндірді. Осының негізінде көрсетілген нормаға сәйкес, егер салық органы белгіленген мерзімде керісінше шешім шығармаса, хабарлама орындалды деп есептелуге тиіс.

* + - 1. Сот алқасы дәл осындай қорытындыны 2022 жылғы 14 сәуірдегі №6001-22-00-6ап/23 қаулыда жасаған, онда да ШҚО-ның жергілікті соттарымен келіседі. Бұл ретте, МКБ-нің бір хабарлама бойынша бір шешімнен артық шешім шығаруға құқығы жоқ екендігі атап өтіледі. Осы дауда олардың екеуі шығарылды.

Салық органының 2020 жылғы 21 қазандағы шешімді шығаруы серіктестікке қатысты 2020 жылғы 21 тамыздағы хабарлама бойынша камералдық бақылау рәсімінің аяқталғанын куәландырады.

Алайда салық органы 2020 жылғы 21 тамыздағы №182467700001 хабарлама орындалмады деп тану туралы 2021 жылғы 21 маусымдағы шешімді қайтадан шығарды.

Салық заңнамасының нормаларында камералдық бақылау аяқталғаннан кейін сол хабарлама орындалмаған деп тану туралы қайта шешім шығару көзделмеген.

Жауапкердің 2020 жылғы 21 қазандағы хабарламаны орындамау туралы шешім шығарғаннан кейін отыз жұмыс күні өткен соң талап қоюшының 2021 жылғы 16 маусымдағы қайта түсіндірмесін қабылдау жөніндегі әрекеттері Салық кодексінің 96-бабы 2 және 4-тармақтарының талаптарын бұзады.

Бұдан басқа, салық төлеушінің осы Кодекстің 96-бабында айқындалған тәртіппен камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы салық органдарының хабарламасын орындамауы Салық кодексінің 142-бабы тармағының 9) тармақшасында көзделген тақырыптық тексеру жүргізу үшін негіз болып табылады.

Мұндай жағдайда, егер салық органы серіктестікке жолданған хабарламаны орындалмаған деп таныған, ал соңғысы келіспеген болса, онда тақырыптық тексеру жүргізілуі тиіс болаты, мұны жауапкер жасамаған.

Баяндалған мән-жайлар кезінде жергілікті соттардың серіктестіктің түсініктеме беру арқылы хабарламаны орындағаны туралы және жауапкердің хабарлама орындалмады деп тану туралы шешім шығаруы үшін заңды негіздердің жоқтығы туралы қорытындылары дұрыс болып табылады.

* + - 1. Сот алқасы 2022 жылғы 19 мамырдағы №6001-22-00-6ап/121 қаулыда салық төлеушінің әрекеттері хабарламада (әкімшілік актіде) көрсетілгендерге қатаң негізделген жағдайға баға берген. Сонымен, салық төлеуші, егер бұл туралы әкімшілік актінің өзінде айтылмаса, хабарлама жіберудің барлық себептері мен негіздерін біле алмайды. Көрсетілген істе ҚК-нің 3-бөлігінің 216-бабы бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеруді тоқтату туралы 2020 жылғы 28 желтоқсандағы қаулыда талап қоюшының контрагенттері «AntikaLogist» ЖШС-ның және «ГрандБизнесСтрой» ЖШС-ның атынан нақты жұмыстарды орындамай, қызметтер көрсетпей шот-фактураларды жазып беру фактісі расталды.

Талап қоюшының өкілі даулы қаулыны серіктестіктің түсіндірмесі Салық кодексінің талаптарына сәйкес келетінін көрсете отырып, өзгеріссіз қалдыруды сұрайды, бұл хабарламаның орындалмады деп танылуын болдырмайды. Талап қоюшы серіктестіктің салық органы контрагенттерге қатысты қылмыстық іс туралы ешқашан хабарламағанын, сотқа дейінгі тергеуді тоқтату туралы қаулының бар екенін талап қоюшы сот талқылауы барысында білгенін айтады.

Іс материалдары бойынша Басқарма серіктестіктің атына камералдық бақылау нәтижелері бойынша 2019 жылғы 1 сәуір - 30 маусым аралығындағы кезеңде 300.00 «ҚҚС» нысанындағы салық есептілігі бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы 2021 жылғы 20 мамырдағы № 60099с300067 хабарлама шығарған.

Хабарламаға 2-қосымшаға сәйкес бұзушылық есепке жатқызылған ҚҚС-ны асыра бағалауға байланысты, ауытқу 8 395 983 теңге соманы құрады.

2021 жылғы 8 шілдеде серіктестік хабарламаға жауап ретінде түсініктеме берді, онда аталған кезеңде серіктестіктің «Antika Logist» ЖШС-мен және «ГрандБизнесСтрой» ЖШС-мен шарттық қатынастары болғандығы, олар жұмыстарды толық көлемде орындағаны көрсетілген. Түсіндіруге растау ретінде контрагенттермен жасалған шарттар, жүкқұжаттары және орындалған жұмыстар актілері қоса тіркелді.

2021 жылғы 14 шілдеде Басқарма хабарламаны орындалмады деп тану туралы № d60099с300067001 шешім (бұдан әрі – шешім) шығарды. Басқарманың шешім қабылдауының негізі ретінде бұзушылықтарды жою көрсетілмеген.

Өтініш берушілердің талап қоюшының хабарламаға түсініктеме беруге құқығы жоқ екендігі туралы дәлелдері дәрменсіз болып табылады, өйткені Салық кодексінің 96-бабының 3-тармағында көзделген бұзушылықтарды салық органы хабарламада көрсетпеген.

ӘРПК-нің 129-бабының үшінші бөлігіне орай жауапкер әкімшілік актіде айтылған негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады.

Бұдан басқа, «Камералдық бақылау нәтижелері бойынша мемлекеттік кіріс органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама орындалмаған деп тану туралы шешімнің нысанын және оны шығару мерзімдерін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің бірінші орынбасары – Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2019 жылғы 30 сәуірдегі № 411 бұйрығына сәйкес шешімде хабарлама орындалмады деп танудың нақты себептері көрсетіледі.

Алайда, даулы шешімде хабарлама бойынша бұзушылықты жою туралы қорытынды ғана бар. Хабарламада және қосымшаларда салық органы 8 395 983 теңге сомасына ауытқумен ҚҚС-ны көтеруден басқа хабарламаны жіберу үшін өзге де негіздер бар екенін көрсетпеген.

Демек, салық органы әкімшілік актіде айтылған негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады, осыған байланысты жауапкер талап қоюшының түсініктеме беру құқығының болмауына байланысты хабарламаның орындалмауына сілтеме жасай алмайды.

Баяндалған мән-жайлар кезінде апелляциялық сатыдағы соттың серіктестіктің түсініктеме беру арқылы хабарламаны орындағаны және жауапкердің хабарлама орындалмады деп тану туралы шешім шығаруы үшін заңды негіздердің жоқтығы туралы қорытындылары дұрыс болып табылады.

Дау айтылған қаулының күшін жою және жауапкердің кассациялық шағымын және прокурордың кассациялық өтінішхатын қанағаттандыру үшін негіздер жоқ.

* + 1. **Хабарлама талаптары мен хабарлама шешімінің қорытындыларының арақатынасы**

Осы №6001-22-00-6ап/114 іс бойынша сот хабарламаға №1 қосымшада МКБ серіктестікке жүргізілген талдауға сәйкес серіктестік ЭШФ-те көрсететін қаржы-шаруашылық операциялардың оларды жүзеге асыру ықтималдығы төмен екенін көрсету фактісіне назар аударғанын атап өткен жөн. Анықталған бұзушылықтар бойынша таратып жазу хабарламаға №2 қосымшада көрсетілген. №2 қосымшада БСН көрсетілген 57 сатып алушы компанияның тізімі бар.

Көрсетілген хабарламаға қатысты ЖШС 2020 жылғы 22 қазанда №2 қосымшадағы БСН-ге сәйкес сатып алушылардың тиісті контрагенттеріне қатысты растайтын құжаттарды қоса бере отырып, белгіленген мерзімде түсініктеме береді. МКБ түсініктеменің мерзімінде берілуіне дау айтпаған.

№181668200008001 хабарлама орындалмады деп тану туралы 2020 жылғы 13 қарашада шешім (бұдан әрі – шешім) шығарған кезде серіктестіктің түсіндірмесіне жауапкер мыналарды көрсетеді:

1) «МАГ – СтройГрупп» ЖШС-ның негізгі өнім берушісінде тәуекел дәрежесі жоғары, материалдық-техникалық жарақтандыру, тіркелген активтер, қойма үй-жайлары, көлік құралдары жоқ. Басқарма ұсынған түсініктемені қабылдамады, өйткені хабарламада көрсетілген бұзушылықтармен келіспеудің негіздері мен дәлелдемелері болып табылатын мән-жайлар көрсетілмеген.

2) «МАГ – СтройГрупп» ЖШС-ның 1 және 2-деңгейдегі өнім берушілерінде еңбек ресурстарының болмауына байланысты жұмыстарды орындау және қызметтер көрсету үшін мүмкіндік болмаған. Осыған байланысты ұсынылған түсініктеме хабарламаны орындау үшін негіз болып табылмайды, өйткені түсіндірмеге тек шарттар, жүкқұжаттары және салыстыру актілері қоса берілген.

Алқа бастапқыда ЖШС-ның 57 нақты сатып алушысына (клиенттеріне) қатысты хабарлама қойылғанын атап өтті. Бұл ретте шешім сатып алушыға емес, ЖШС-ның өнім берушісіне қатысты шығарылады. Мәселені осындай қарама-қайшы қою кезінде камералдық бақылауда салық төлеуші хабарламаны орындау мүмкіндігінен айырылады, бұған жол беруге болмайды және мұндай шешімнің күшін жоюға негіз болып табылады.

Сот алқасы осындай қорытындыға 2022 жылғы 21 маусымдағы 6001-22-00-6ап/322 (2) іс бойынша келді, онда БҚО МАӘС-тің шешімі өзгеріссіз қалдырылды, ал апелляциялық сатыдағы қаулының күші жойылды.

Бұйрықтың1 («Тәуекелдерді басқару жүйесін қолдана отырып, электрондық шот-фактуралар ақпараттық жүйесінің негізінде қосылған құн салығын әкімшілендіруді жетілдіру жөніндегі пилоттық жобаны іске асыру қағидалары мен мерзімдерін бекіту туралы (пилоттық жоба)» Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің Бірінші орынбасары - Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2019 жылғы 3 қазандағы № 1084 бұйрығы) (бұдан әрі - Бұйрық) 3-тармағына сәйкес пилоттық жобаға қатысушылар: 1) сатып алынған және өткізілген тауарлар, жұмыстар мен көрсетілетін қызметтер бойынша деректерді талдауға негізделген тәуекелдерді басқару жүйесінің негізінде айқындалған тәуекелдің жоғары дәрежесіне жатқызылған ҚҚС төлеушілер; 2) ЭШФ-ға сәйкес тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді алушылар болып табылатын, жазып берілген салық төлеушілер (контрагенттер) болып табылады тәуекелдің жоғары дәрежесіне жатқызылған салық төлеушілер.

МКБ-ге талап қоюшыны белгіленген өлшемшарттармда анықталғандай пилоттық жобаның қатысушысы деп санауға болатын дәлелдер ұсынылмаған.

Тұтастай алғанда, сот алқасы пилот өзінің мақсаты бойынша Салық кодексінің 68-бабының 1-1-тармағында көрсетілгендей салықтық әкімшілендіруді жаңғырту мақсатында енгізілетінін атап өтті. Бұл ретте, өзінің мақсаты бойынша мұндай жоба уақытша сипатта болуға тиіс және тестілеу сәтті болған жағдайда аталған іс-шаралар Салық кодексіне тиісті өзгерістер енгізу арқылы заңнаманың бір бөлігіне айналуға тиіс.

Сонымен қатар, аталған пилотқа 2022 жылы 4 жыл есептеледі, бұл жоба пилоттық болуды тоқтатуы тиіс екенін көрсетеді және салық заңнамасының айқындылығын қамтамасыз ету мақсатында мүдделі тұлғалармен және уәкілетті органдармен келісу рәсімдерін сақтай отырып, Салық кодексіне тиісті түзетулер енгізілуі тиіс.

Бұл ретте, қаралып отырған бұйрықта Салық кодексінің 68-бабы 1-1-тармағының екінші бөлігі (өңір және пилотты іске асыру мерзімдері) талап ететін барлық талаптар сақталмаған. Жергілікті соттар аталған дәлелге баға бермеген.

Сот алқасы талап қоюшының Салық кодексінің 96-бабына сәйкес дәлелдерді көрсете отырып және қажетті құжаттарды қоса бере отырып, белгіленген мерзімде түсініктеме беру хабарламаның орындалуы болып табылатындығына қатысты ұстанымымен келіседі. Бұл ретте Салық кодексінің 96-бабы ұсынылған құжаттарды мәні бойынша талдауды білдірмейді, әйтпесе болашақ салықтық тексерулердің тағдыры шешілетін болады.

Бұл бөлімде МАӘС-нің қорытындылары заңды және негізделген.

Бұл ретте Бұйрық заңға тәуелді акт бола отырып, ұсынылған құжаттардың мәніне қатысты талаптарды белгілей алмайды. «Құқықтық актілер туралы» Заңның 10-бабының 3-тармағына сәйкес төменгі деңгейдегі нормативтік құқықтық актілердің әрқайсысы жоғары деңгейдегі нормативтік құқықтық актілерге қайшы келмеуге тиіс. Салық кодексіне қатысты қосымша / өзге де талаптардың болуы Салық кодексінің ережелері қолдануға жататындығына әкеп соғады.

Сот алқасы сонымен қатар хабарламаның сатып алушылар бойынша құрылғанын анықтады. Бұл ретте «Спец регион» ЖШС БСН 190240003068 сатып алушы емес, талап қоюшының өнім берушісі болып табылады. Осылайша, хабарламаның талабы мен МКБ-нің шешіміндегі тұжырымдар бір-бірімен байланыспаған және негізді болып табылмайды. Жергілікті соттар аталған дәлелге баға бермеген.

Салық органының түсініктеме беру мерзімін өткізіп алуға қатысты дәлелі бойынша сот алқасы даулы шешімде МКБ талап қоюшының хабарлама беру мерзімін өткізіп алуына қатысты дәлелдер келтірмейтінін атап өтті. ӘРПК-нің 129-бабының 3-тармағына сәйкес жауапкер әкімшілік актіде айтылған негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады. Осылайша, сот түсініктеме беру мерзімін өткізіп алуға қатысты дәлелдерді қабылдай алмайды. Тиісінше, көрсетілген бөлімде апелляциялық сатыдағы соттың ұстанымы ӘРПК талаптарына қайшы келеді.

* + 1. **МКБ керісінше шешім шығармаған кезде хабарламаны орындалды деп тану**

Сот алқасы 2022 жылғы 23 маусымдағы №6001-22-00-6ап/569 қаулыда «Крокус Групп» ЖШС-ның талап қоюы бойынша, егер салық органы мұндай хабарламаны орындалмады деп тану туралы тиісті шешім шығармаса, хабарлама орындалды деп сот қорытынды жасай ала ма деген пікір білдіреді.

Қазақстан Республикасы Премьер-Министрінің бірінші орынбасары – Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2019 жылғы 30 сәуірдегі № 411 бұйрығының 2-тармағына сәйкес камералдық бақылау нәтижелері бойынша мемлекеттік кіріс органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаны орындалмаған деп тану туралы шешімді мемлекеттік кіріс органдары Салық кодексінің 96 - бабы 2-тармағының 1), 2) тармақшаларында көзделген әрекеттер жасалған күннен бастап 5 (бес) жұмыс күні ішінде шығарады.

Осылайша, салық органы талап қоюшыдан көрсетілген құжатты (контрагенттердің қылмыстық дел бойынша құжаттарды түсіндіру және сұрау салу) алған сәттен бастап 5 жұмыс күні ішінде оған мәні бойынша, яғни 2021 жылғы 16 шілдеге дейін көрсетілген іс бойынша жауап беруге тиіс. Алайда мұндай шешім қабылданбаған.

Бұл ретте, сот отырысында МКБ және МКД өкілдері салық төлеушінің өтініштері қаралғанын және 2021 жылғы 14 шілдеде жауап берілгенін, оған сәйкес салық органы құжаттарды ұсынудан бас тартқанын түсіндірді. Іс материалдарында монитор экранының фотосуреті (экраны) бар, онда МКД талап қоюшыға жауап беріп, талап қоюшының 2021 жылғы 09 шілдедегі № ЖТ-С-760/1, № ЖТ-С-760, № ЖТ-С-759 хаттарын көрсетті. Сонымен қатар, МКБ / МКД салық төлеушінің ұстанымы қабылданғанын (қабылданбағанын) және түсініктеме орындалған (орындалмаған) екенін көрсетпеді.

ӘРПК-нің 7 - бабының 5-бөлігіне сәйкес құқықтың жекелеген нормасы болмаған кезде оның ұқсастығы боллуы мүмкін. ӘРПК-нің 100-бабының 5-бөлігіне сәйкес, егер шағымды қарайтын орган белгіленген мерзімде шағымды қарау нәтижелері бойынша шешім қабылдамаса, онда орган шағымды қанағаттандырудан бас тартты деп есептеледі.

Жоғарыда айтылғандардың негізінде МАӘС түсініктеме нақты берілген деген және Салық кодексінің 96-бабы 2-тармағының ережелеріне қарамастан, МКБ оны орындалмады деп таныды дұрыс қорытындыға келді. Осылайша, МАӘС МКБ-ге өкілеттік бермеді және талап қоюшының талаптарының мәні бойынша заңды түрде шешім шығарды.

* + 1. **Тергеушілердің үкімдері мен қаулыларының негізінде шығарылған хабарламаларға шағымдану**

Хабарламалардың жекелеген түрі қылмыстық айыптаулар негізінде шығарылғандар болып табылады.

* + - 1. Мәселен, 2022 жылғы 29 наурыздағы № 6001-22-00-6ап/181 қаулыда мынадай жағдай сипатталған. Іс материалдары бойынша Шығыс Қазақстан облысы Өскемен қаласының 2021 жылғы 2 ақпандағы № 2 сотының заңды күшіне енген үкімі даулы хабарламаны шығаруға негіз болған.

Сот үкімімен И. Н. Демитров және басқа да адамдар ҚК-нің 216-бабы 3-бөлігі бойынша «Семей қаласын сіңіру зауыты» ЖШС, «KAZШЫҒЫСSNAB» ЖШС және «УККОМПРЕССОР» ЖШС-дан нақты жұмыстарды орындамай, қызметтер көрсетпей, тауарларды тиеп-жөнелтпей шот-фактураларды жазып беру бойынша әрекеттер жасағаны үшін сотталды, бұл сомасы 155 021 552 теңге сомасында мемлекетке аса ірі мөлшерде залал келтірді.

Бірінші және апелляциялық сатыдағы соттар талап қоюды қанағаттандырудан бас тарта отырып, салық органының даулы хабарламасы шығарылғанын және Салық Кодексінің 94, 96-баптарының талаптарына негізделгенін негізге алды, өйткені сот үкімінің болуы салық төлеушінің түсініктеме беру арқылы хабарламаны орындауын болдырмайды.

Салық кодексінің 96-бабының 3-тармағында салық төлеуші осы баптың 2-тармағының 2) тармақшасында көрсетілген түсінікті әрекетті (әрекеттерді) заңды күшіне енген сот актісімен немесе қылмыстық қудалау органының сотқа дейінгі тергеп-тексеруді ақталмайтын негіздер бойынша тоқтату туралы қаулысымен жеке кәсіпкерлік субъектісі іс жүзінде жұмыстарды орындамай, қызметтерді көрсетпей, тауарларды тиеп-жөнелтпей жасаған (жасалған) деп танылған заңды күшіне енген сот шешімің негізінде жарамсыз деп танылған шот-фактураның және (немесе) өзге құжаттың негізінде сатып алынған тауарлар, жұмыстар, көрсетілетін қызметтер бойынша КТС есептеу кезінде шығыстарды шегерімге жатқызу және ҚҚС-ны есепке жатқызу кезінде ұсынуға құқылы емес.

Тиісінше соттағы салық органы салық төлеушінің атына даулы хабарлама жіберуге заңды негіздері бар екенін дәлелдеді. Бұл хабарлама ӘРПК-нің 79-бабында әкімшілік актіге белгіленген талаптарға жауап береді.

3.5.4.2. 2022 жылғы 17 наурыздағы № 6001-21-00-6ап/187 қаулыда Басқарма серіктестіктің атына 2018 жылғы 1 қаңтардан бастап 2018 жылғы 31 желтоқсанға дейінгі кезеңде 300.00 нысанындағы салық есептілігі бойынша хабарлама шығарғаны көрсетілген.

Хабарламаны шығару үшін негіз ретінде оған №2 қосымшада «ЕВРО ИДЕАЛ» ЖШС-ның өнім берушімен өзара есеп айырысу бойынша Алматы қаласы бойынша Экономикалық тергеп-тексеру департаментінің қылмыстық істі тоқтату туралы 2021 жылғы 22 қаңтардағы №ЕРДR207500121000139 қаулысы (бұдан әрі - 2021 жылғы 22 қаңтардағы қаулы) көрсетілген.

Серіктестік осы талап қоюмен сотқа жүгіне отырып, хабарлама прокурор бекітпеген қаулының негізінде шығарылғанын көрсетті.

Бірінші сатыдағы сот Салық кодексінің 114-бабы 3-тармағының, ӘРПК -нің 129-бабы 2-бөлігінің ережелерін дауға қолдана отырып, даулы хабарламаның негізіне алынған қылмыстық істі тоқтату туралы қаулының күші жойылып, қосымша тергеу әрекеттерін жүргізу үшін жіберілгені дұрыс деген қорытындыға келді.

Осылайша, сот инстанцияларының жауапкер қылмыстық қудалау органының заңдық күші жоқ қаулысының негізінде хабарлама шығарды, тиісінше серіктестікке хабарлама шығару үшін негіз бола алмайды деген қорытындылары дұрыс болып табылады.

Сондай-ақ соттар жауапкердің хабарламаның заңдылығы мен негізділігі туралы дәлелдерін заңды түрде негізсіз деп таныды, сотқа дейінгі тергеу кез келген жағдайда басқа қаулымен тоқтатылды, өйткені хабарламаны шығаруға негіз 2021 жылғы 22 қаңтардағы қаулы болды.

АПК-нің 129-бабының 2-бөлігіне сәйкес дау туралы талап бойынша дәлелдеу ауыртпалығын ауыр әкімшілік актіні қабылдаған жауапкер көтереді. Осы баптың 3-бөлігінде жауапкер әкімшілік актіде айтылған негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады деп көзделген.

Қаралып отырған жағдайда, «Евро Идеал» ЖШС-ға қатысты қылмыстық қудалауды тоқтату туралы жаңа шешім қабылдауды және 2021 жылғы 12 наурызда прокурор келіскен және бекіткен 2021 жылғы 4 наурыздағы қаулыны ескере отырып, салық органы қылмыстық қудалау органының заңды күші бар қаулысының негізінде камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтар туралы хабарлама шығаруы тиіс.

Алайда, салық органы бұл әрекеттерді жасамады және мұндай құқықты айырылмады.

Кассациялық шағым мен кассациялық өтінішхаттың АПК-нің 427-бабы 3-бөлігінің талаптарына ұқсастығы бойынша заң бұзушылықтарды жою туралы шығарылған хабарлама бойынша органның мәні бойынша дұрыс шешімі тек формальды себептермен күшін жоя алмайтыны туралы дәлелдері өз растауын таппады.

ӘРПК-нің 84-бабының 1-бөлігіне сәйкес, Мәні бойынша дұрыс әкімшілік акт бір ғана формальды негіздер бойынша заңсыз деп таныла алмайды.

Сот алқасы әкімшілік актінің мәніне қатысты бұзушылық деп қолданыстағы материалдық құқықты дұрыс қолданбауды немесе түсіндірмеуді, қабылданған әкімшілік актінің негізіне алынған нақты мән-жайларды қате немесе толық зерттемеуді түсіну керек деп атап көрсетеді. Оған әкімшілік актінің не оның құқықтық негізі Қазақстан Республикасы Конституциясына және неғұрлым үлкен заңды күші бар өзге де нормативтік құқықтық актілеріне сәйкес келмеуі, әкімшілік актіні қабылдау үшін құқықтық негіздің болмауы немесе заңсыздығы, әкімшілік актіні қабылдау үшін құқықтық негіз болып табылатын норма диспозициясының талаптарын сақтамау, ӘРПК-де бекітілген әкімшілік рәсім қағидаттарын сақтамау жатады.

Әкімшілік актінің мәніне қатысты талаптарды бұзудың салдары, әдетте, оның дұрысностьстігі болып табылады, өйткені мұндай бұзушылықтар жалпы ереже бойынша әрқашан істің мәні бойынша шешімге әсер етеді.

Әкімшілік актіні қабылдаудың формальды аспектісіне қатысты бұзушылықтарға формальды заңдылықтың белгілі бір бұзушылықтары жатады.

Формальды талаптардың бұзылуы болған жағдайда, егер мәнге қатысты талаптардың бұзылуы болмаса, әкімшілік акт дұрыс деп есептеледі және заңсыз деп таныла алмайды.

Әкімшілік актіні заңсыз деп тану үшін нақты қандай формальды талаптарды бұзу негіз болып табылмайтыны АПК-нің жоғарыда көрсетілген нормасында белгіленбеген. Қалай болғанда да, мұндай бұзушылықтарға заңмен міндетті түрде көзделген талаптарды бұзушылықтарды жатқызуға болмайды.

Бұл жағдайда дау айтылған хабарламада прокурор күшін жойған 2021 жылғы 22 қаңтардағы тергеушінің қаулысына сілтеме жасау заңды елеулі бұзу болып табылады, өйткені Салық кодексінің 96-бабының 1-тармағына сәйкес камералдық бақылау нәтижелері бойынша бұзушылықтар анықталған жағдайда, камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама сипаттамасын қоса бере отырып ресімделеді.

Бұдан басқа, салық органы даулы хабарламаны шығарған кезде жол берген заңның бұл бұзылуы дұрыс емес әкімшілік актінің қабылдануына әкелді.

Мұндай жағдайларда кассациялық шағымды және прокурордың кассациялық өтінішхатын қанағаттандыру үшін негіздер жоқ, іс бойынша шығарылған сот актілері күшінде қалдырылуға тиіс.

3.5.4.3. 2022 жылғы 28 сәуірдегі 6001-22-00-6ап/393 қаулыда салықтық тексеру нәтижесіне шағымдану бойынша жағдай қаралды. Серіктестік Департаментке 2021 жылғы 9 ақпандағы №336/1 салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап қоюмен сотқа жүгінді.

Нұр-Сұлтан қаласы МАӘС-нің 2021 жылғы 29 қыркүйектегі шешімімен талап қанағаттандырылды. Нұр-Сұлтан қаласы сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2021 жылғы 8 желтоқсандағы қаулысымен сот шешімінің күші жойылды, талап қоюдан бас тартылды.

Іс материалдарына қарағанда, Экономикалық тергеу қызметі тергеушісінің 2019 жылғы 13 мамырдағы қаулысының негізінде 2015 жылғы 1 қаңтардан бастап 2018 жылғы 31 желтоқсанға дейінгі кезеңдегі салық міндеттемесін орындау мәселелері бойынша Серіктестікке құжаттық салықтық тексеру жүргізілген.

Талап қоюды қанағаттандыра және хабарламаның күшін жоя отырып, бірінші сатыдағы сот Салық кодексінің 159-бабы 4-тармағының ережелеріне сілтеме жасап, оның мерзімінен бұрын екенін көрсетті.

Апелляциялық сатыдағы сот бірінші сатыдағы соттың шешімінің күшін жойып, талапты қанағаттандырудан бас тарта отырып, салықтық тексеру Серіктестіктің басшылығына емес, басқа адамдарға қатысты қозғалған қылмыстық істі тергеу шеңберінде жүргізілді деген қорытындыға келді. Демек, Салық кодексінің 159 - бабының 4-тармағын қолдануға негіз болмаған.

ӘІСА соттың мұндай тұжырымдарымен мына негіздер бойынша келіспеді.

ӘРПК-нің 84-бабының ережелеріне сәйкес Қазақстан Республикасының әкімшілік рәсімдер туралы заңнамасын бұзу, егер мұндай бұзушылық дұрыс емес әкімшілік актіні қабылдауға әкеп соқтырса не әкеп соқтыруы мүмкін болса, әкімшілік актіні заңсыз деп тану үшін негіз болып табылады.

Салық кодексінің 159-бабы 4-тармағына сәйкес Сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде жүргізілетін салықтық тексеру жағдайында сотқа дейінгі тергеп-тексеру жүргізілетін салық төлеушіні тексеру нәтижелері туралы хабарлама қылмыстық істі қарау аяқталғаннан кейін шығарылады. Бұл ретте тексеру нәтижелері туралы хабарлама қылмыстық істің аяқталғанын растайтын ресми құжатты алған күннен бастап бес жұмыс күнінен кешіктірілмей шығарылады және салық төлеушіге тапсырылады.

«Соттардың экономикалық қызмет саласындағы қылмыстық құқық бұзушылық істер бойынша заңнаманы қолдануының кейбір мәселелері туралы» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2020 жылғы 24 қаңтардағы №3 нормативтік қаулысының 16-тармағында ҚК-нің 216-бабы бойынша ақталмайтын негізбен іс жүргізуді тоқтату туралы қаулыны, айыптау үкімін шығару кезінде жалған шот-фактурамен расталған мәміле АК-нің 158-бабының 2-тармағына сәйкес маңызсыз болып табылатынын соттар ескеруі тиіс. Салық органдарының жалған шот-фактуралармен расталған мәмілелерді даулау туралы талап қоюларды беруі талап етілмейді. Салық органы адамның іс жүзінде жұмыстарды орындамай, қызметтерді көрсетпей, тауарларды тиеп-жөнелтпей шот-фактураларды жазып берген құқыққа қарсы әрекеттеріне құқықтық баға берілген іс бойынша іс жүргізуді ақталмайтын негіз бойынша тоқтату туралы қаулының немесе заңды күшіне енген айыптау үкімінің негізінде салықтардың тиісті сомаларын толықтырып есептеуді жүзеге асырады деп түсіндірілген.

Жоғарыда айтылғанның негізінде барлық басқа жағдайларда, салықтарды қосымша есептеу туралы хабарлама мерзімінен бұрын боллып табылады, мұны бірінші сатыдағы соттың дұрыс бағалаған.

2019 жылғы 13 мамырда Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Қаржы мониторингі комитетінің Экономикалық тергеу қызметі ҚК-нің 216-бабы бойынша Серіктестікке қатысты қозғалған №187100121000109 қылмыстық іс бойынша сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде салықтық тексеруді тағайындау туралы қаулы шығарғаны анықталды.

№336 хабарлама ҚР ҚМ Экономикалық тергеу қызметінің аға тергеушісі тергеу-жедел тобының басшысы А.О. Башығұловтың 2019 жылғы 13 мамырдағы №187100121000109 қылмыстық істі сотқа дейінгі тергеу шеңберінде салықтық тексеруді тағайындау туралы қаулысы бойынша жүргізілген 2020 жылғы 15 қаңтардағы №336 салықтық тексеру актісі негізінде шығарылды.

Осы қылмыстық істен кейін ҚК-нің 245-бабының үшінші бөлігі бойынша Серіктестіктің басшылығына қатысты №200000121000014 қылмыстық іс бөлініп шығарылды.

Жоғарыда айтылғанның негізінде салықтық тексеру сотқа дейінгі тергеп-тексеру шеңберінде жүргізілген және салық төлеушіге қатысты хабарлама қылмыстық іс аяқталғаннан кейін ғана шығарылуға тиіс.

Осылайша, бірінші сатыдағы сот Серіктестіктің басшылығына қатысты қылмыстық іс аяқталған жоқ деген дұрыс қорытындыға келді, Департаменттің тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығаруы мерзімінен бұрын болды.

Мұндай жағдайларда салық органының 2021 жылғы 9 ақпандағы №336/1 хабарламасының заңсыздығы туралы бірінші сатыдағы соттың қорытындылары негізді болып табылады.

* + 1. **Салықтық тексерулерді тағайындау туралы нұсқамаларға шағымдану және талап қоюды қамтамасыз ету**

3.5.5.1 Осы мәселе бойынша «Агрофирма Приишимский» ЖШС-ның СҚО бойынша МКД-ге 2021 жылғы 2 шілдедегі № 108 нұсқаманың күшін жою туралы талап қоюы бойынша МКД-нің кассациялық шағымы бойынша 2022 жылғы 12 мамырдағы №6001-22-00-6ап/281 қаулы шығарылды.

Серіктестік Департаменттің әкімшілік рәсімді жүргізу тәртібін бұзып, оның құқықтары мен заңды мүдделерін бұзуына әкеп соқтырғанына уәж келтіріп, сотқа шағыммен жүгінді. СҚО МАӘС-нің 2021 жылғы 11 қазандағы шешімімен Серіктестіктің талап қоюын қанағаттандырды, апелляциялық сатыдағы сот оны өзгеріссіз қалдырды.

Іс материалдарын қарағанда, 2021 жылғы 1 шілдеде МКК Серіктестікке қатысты жоспардан тыс тақырыптық салықтық тексеруді тағайындау туралы бұйрық шығарған және Департаментке 2020 жылғы 1 қаңтар - 31 желтоқсан аралығында Серіктестіктің КТС және ҚҚС бойынша салық міндеттемелерін орындау мәселелеріне тексеру жүргізу тапсырған.

Департамент ұйғарым шығарды, ол прокуратураның құқықтық статистика органдарында тіркелді. Содан кейін жоспардан тыс салықтық тексеру жүргізуге ұйғарым шығару туралы алдын ала шешімді тыңдау рәсімі жүргізілді, нәтижелері бойынша хаттама жасалды. Тыңдау хаттамасында Серіктестіктің өкілі С.О.Дудник айтылған бұзушылықтармен келіспейтіндігі көрсетілген. Әрі қарай нұсқама мен тексеру парағы табысталды. МКК Серіктестіктің шағымын қарады және шағымды қанағаттандырудан бас тарту туралы алдын ала шешім шығарды.

Әкімшілік рәсім деп азаматтар мен ұйымдарға қатысты билік өкілеттіктерін іске асыруға қатысты әкімшілік органның, мемлекеттік басқару саласындағы лауазымды адамның қызметін (іс-қимылдардың белгілі бір реттілігін) жүзеге асырудың заңмен қатаң регламенттелген тәртібі түсініледі.

Кәсіпкерлік кодекстің (КК) 155-бабы 1-тармағының 3) тармақшасына сәйкес бақылау және қадағалау субъектілері не олардың уәкілетті өкілдері бақылау мен қадағалауды жүзеге асыру кезінде тексеруді тағайындау туралы актіге, осы жағдайда нұсқамаға шағымдануға құқылы.

ӘРПК-нің 73-бабының бірінші бөлігіне сәйкес әкімшілік орган, лауазымды адам әкімшілік рәсімге қатысушыға әкімшілік іс бойынша алдын ала шешімге өз ұстанымын білдіруге мүмкіндік беруге міндетті, ол туралы әкімшілік рәсімге қатысушыға алдын ала, бірақ әкімшілік акт қабылданғанға дейін үш жұмыс күнінен кешіктірмей хабарланады.

Серіктестіктің атына хабарламада тыңдау күні мен уақыты туралы хабарланды, сондай-ақ жоспардан тыс салықтық тексеру жүргізу туралы нұсқама түрінде қабылданған алдын ала шешім туралы көрсетілді, бұл ретте алдын ала шешімнің өзі тапсырылмады.

ӘРПК-нің 74-бабы екінші бөлігінің 4) және 5) тармақшаларына сәйкес тыңдау хаттамасында: қаралатын мәселенің мазмұны; қатысушы адамдардың түсіндірмелерінің, сұрақтары мен жауаптарының, сөздерінің мазмұны көрсетіледі.

2021 жылғы 28 шілдедегі тыңдау хаттамасының мазмұнынан қаралатын мәселенің нақты мазмұнын анықтау мүмкін емес. Тексерудің нақты нысанасын, тексерілетін тексеру кезеңін көрсетпей, Серіктестікке қатысты уәкілетті органның шешімінің негізінде жоспардан тыс салықтық тексеру жүргізу туралы ғана көрсетілген.

Сонымен қатар, тыңдау хаттамасына сәйкес:

- көрсетілген бұзушылық фактілерімен келіскен жағдайда Серіктестік салық есептілігін ұсыну және (немесе) бюджетке салықтар мен төлемдер төлеу жолымен бұзушылықтарды өз бетінше жоюға құқылы;

- келіспеген жағдайда Комитеттің бұйрығына сәйкес жоспардан тыс салықтық тексеру тағайындалады.

Сонымен қатар, салық органы Серіктестікке салықтық тексеру нысанасын, тексерілетін тексеру кезеңін жеткізген жоқ. Оның ішінде салық органы белгілеген бұзушылықтар фактілері, сондай-ақ оған қандай кезең үшін қандай есеп беру қажет, яғни өз бетінше жою жолдары.

Тыңдау хаттамасында жоғарыда көрсетілген қаралатын мәселелердің мазмұны, сондай-ақ түсініктемелердің, сұрақтар мен жауаптардың, сөз сөйлеулердің мазмұны жоқ. Серіктестіктің өкілі С.О. Дудник хаттамада ережені бұзушылықтармен келіспейтінін айтты.

Серіктестікке тексеру нысанасын, оның кезеңін, жіберілген бұзушылықтарды, сондай-ақ бұзушылықтарды жою жолдарын тиісінше түсіндірген кезде, көрсетілген бұзушылықтармен келіскен жағдайда, тақырыптық тексеру жүргізуге арналған нұсқаманың күші жойылуға тиіс.

Бұдан басқа, әкімшілік рәсімге қатысушы және (немесе) әкімшілік іске қатысушы өзге де адам тыңдау хаттамасына олар әкімшілік істі қарау үшін маңызды деп санайтын нақты мән-жайлар туралы мәліметтерді енгізу туралы өтінішхат беруге құқылы (ӘРПК-нің 74-бабының үшінші бөлігі).

Ұсынылған тыңдау хаттамасы бойынша хаттамаға елеулі мән-жайлар туралы мәліметтерді енгізу туралы өтінішхатты мәлімдеу құқығы берілмеген.

Іс материалдарынан көрініп тұрғандай, іс жүзінде Серіктестік тыңдау рәсімінен соң 2021 жылғы 30 шілдеде берілген, салықтық тексеру нысанасымен тек даулы ұйғарымнан және тексеру парағынан кейін танысқан.

Демек, тыңдау рәсімі формальды түрде жүргізілген, ал бұл рәсім әкімшілік рәсімде тараптардың жариялылығы қағидатының маңызды құрамдас бөлігі болып табылады және Серіктестіктің құқықтарын, бостандықтары мен заңды мүдделерін қозғайтын алдын ала шешім қабылдауға әсер етеді.

Серіктестік мынадай құқықтардан айырылды: тексеру нысанасын білу, тыңдалғанға дейін алдын ала шешіммен танысу, бұзушылықтарды өз бетінше жою, өтінішхаттарды мәлімдеу, әкімшілік акт қабылданғанға дейін өз ұстанымын білдіру, бұл салық органының даулы шешіміне нұсқама нысанында тікелей әсер етеді.

Көрсетілген жағдайларда жергілікті соттардың даулы нұсқаманың күшін жою туралы тұжырымдары және осы нұсқамадан туындайтын барлық заңды салдарлар дұрыс болып табылады.

* + - 1. 2022 жылғы 31 мамырдағы 6001-22-00-6ап/568 іс бойынша қаулыда «Сеть plus» ЖШС-ның Қарағанды облысы бойынша МКД-ге және «Қазақстан Республикасы Бас прокуратурасының Құқықтық статистика және арнайы есепке алу комитетінің Қарағанды облысы бойынша басқармасы» ММ-ге талап қоюы бойынша ӘІСА мынадай қорытындыға келді.

Серіктестік Департаментке, Басқармаға салықтық тексеруді тағайындау жөніндегі, әкімшілік іспен таныспау жөніндегі әрекеттерді заңсыз деп тану туралы, 2021 жылғы 4 қарашадағы тексеруді тағайындау туралы актінің және 2021 жылғы 4 қарашадағы № 377 нұсқаманың күшін жою туралы, тексеруді тағайындау туралы актіні тіркеу жөніндегі әрекеттерді заңсыз деп тану және тексеру тағайындау туралы актіні тіркеудің күшін жою туралы талап қоюмен сотқа жүгінді.

Қарағанды облысының МАӘС 2021 жылғы 28 желтоқсандағы ұйғарымымен талап қою қайтарылды. Қарағанды облыстық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2022 жылғы 3 ақпандағы ұйғарымымен соттың ұйғарымы күшінде қалды.

Іс материалдарын қарағанда, салық органы мен басқармасының шағым келтірілген әрекеттері мен актілері Қарағанды қаласы Октябрь аудандық сотының жеке тұлғаларға, оның ішінде «Мустаng «корпорациясы» ЖШС басшысы (қазіргі уақытта «Сеть plus» ЖШС талап қоюшысы) А.М. Құсайыноваға қатысты ҚК-нің 235-бабының 1-бөлігі бойынша (1997 жылғы 16 шілдедегі редакцияда), ҚК-нің 216-бабының 3-бөлігі бойынша айып тағылған қылмыстық іс бойынша 2021 жылғы 9 қыркүйектегі қаулысын орындау мақсатында жасалған, онымен Серіктестіктің қызметіне салықтардың барлық түрі бойынша салық міндеттемесін және бюджетке басқа міндетті төлемдерді орындау мәселелері бойынша салықтық тексеру жүргізу тағайындалған.

Салық кодексінің 145-бабы 3-тармағының 3) тармақшасына сәйкес қылмыстық іс бойынша соттың жоғарыда көрсетілген қаулысы жоспардан тыс салықтық тексеру жүргізуге негіз болып табылады.

Қазақстан Республикасы қылмыстық-процестік кодексінің (бұдан әрі-ҚПК) 122-бабының екінші бөлігіне сәйкес қылмыстық процесті жүргізуші орган – сот уәкілетті органдар мен лауазымды адамдардан тексерулер мен тексерістер жүргізуді талап етуге құқылы.

Өз кезегінде, «Қазақстан Республикасы судьяларының сот жүйесі мен мәртебесі туралы» Қазақстан Республикасы Конституциялық Заңының 1-бабының 3-тармағына сәйкес судьялардың өкілеттіктерін жүзеге асыру кезіндегі сот актілері мен талаптары барлық мемлекеттік органдар мен олардың лауазымды адамдарының, жеке және заңды тұлғалардың орындауы үшін міндетті. Сот актілері мен судьяның талаптарын орындамау заңда белгіленген жауаптылыққа әкеп соғады.

Бұл жағдайда талап қоюшы ӘРПК-де көзделген тәртіппен қылмыстық іс бойынша сот қаулысын орындайтын салық органының әрекеттерінің заңдылығына тексеру жүргізуді талап етеді.

Соттар осы талап бойынша Департамент пен Бсқарманың әрекетіне дау айтылған негіздер салық органынан Серіктестікке қатысты салықтық тексеру жүргізуді талап еткен қылмыстық іс бойынша соттың (2021 жылғы 9 қыркүйектегі қаулы) іс-әрекеттерінің заңдылығына күмән келтіретінін дұрыс атап өтті. Алайда қылмыстық іс бойынша сот актісінің заңдылығын тексеру ҚПК –де белгіленген тәртіппен жүргізілуге тиіс.

ӘРПК -нің 138-бабы екінші бөлігінің 11) тармақшасына сәйкес, егер іс әкімшілік сот ісін жүргізу тәртібімен қарауға жатпаса, сот талап қоюды қайтару туралы ұйғарым шығарады.

Осылайша, мәлімделген талаптар ӘРПК-нің тәртібімен қарау нысанасы бола алмайтыны туралы ӘРПК-нің 3-бабы жетінші бөлігінің 2-тармағына, 102-бабы екінші бөлігіне сілтеме жасай отырып, сот сатыларының қорытындылары заңды және негізделген болып табылады.

* + 1. **Салық органы операцияның жасалғанына күмән келтіретін мәмілелер бойынша салықтық тексерулердің нәтижелеріне шағымдану**
       1. Салық дауларындағы мәселелердің жеке блогы салық тексерулерінің нәтижелері бойынша даулар алады. 2022 жылғы 8 сәуірдегі № 6001-22-00-6ап/21 және №6001-22-00-6ап/21 (2) қаулыларда сот алқасы ШҚО-ның жергілікті соттарымен келіседі және мынадай қорытынды жасайды.

Атап айтқанда, ӘІСА барлық кәсіпкерлер тәуекел топтарына (жоғары, орташа және төмен) бөлінген, КК мен Салық кодексінде көрсетілгендей төлеушінің салық профилін кешенді түрде қарастыруды дұрыс деп санайды.

Салық кодексінің 8-бабына сәйкес орындалуы әдеттегідей болжанатын, салық органдары салық төлеушінің (салық агентінің) салық міндеттемесін орындауы бойынша әрекеттерді (әрекетсіздікті) адал жүзеге асыруын сақтауға тиіс

КК-нің 3-бабы 2-тармағының 11) тармақшасына сәйкес кәсіпкерлік субъектілері мен мемлекеттің өзара іс-қимыл қағидаттарының бірі кәсіпкерлік субъектілерінің адалдық презумпциясы және мемлекет пен кәсіпкерлік субъектілерінің өзара жауапкершілігі болып табылады.

ПК-нің 141-бабына сәйкес кәсіпкерлік субъектілеріне қатысты бақылау оларды тәуекел топтарына бөлуге сәйкес жүзеге асырылады. Тәуекел дәрежесін бағалау өлшемшарттары бақылау және қадағалау субъектісінің тікелей қызметіне байланысты сандық және сапалық көрсеткіштердің жиынтығы, салалық даму ерекшеліктері және бақылау және қадағалау субъектілерін (объектілерін) тәуекелдің әртүрлі дәрежелеріне жатқызуға мүмкіндік беретін осы дамуға әсер ететін факторлар болып табылады.

Осы нормаға, сондай-ақ Салық кодексінің 68-бабы 2-тармағының 3) тармақшасына сәйкес салықтық әкімшілендіру қағидаттарға негізделеді:

1) заңдылық,

2) салық төлеуші мен салық органдары арасындағы өзара іс-қимылдың тиімділігін арттыру,

3) тәуекелдерді бағалауға негізделген салықтық әкімшілендіруді жүзеге асыру кезінде сараланған тәсіл.

Сот алқасы тек заңды ғана емес, сонымен бірге әділ шешім қабылдау үшін тексеруді тағайындау мәселесін және салық төлеушінің тәуекел профилін талдады.

Тексеру актісінен көрініп тұрғандай, жүргізілген тексеру жоспардан тыс болып табылады, яғни ол тосын элементтермен жүргізіледі. Тексеру МКК-нің 2021 жылғы 15 сәуірдегі № 193 бұйрығының негізінде жүргізілді. Бұл ретте МКД жоғары тұрған органға сілтеме жасай отырып, тексерудің осы түрін жүргізу қажеттілігінің туындау себептерін және салық төлеушінің жоғары тәуекелділігі неде екенін түсіндіре алмады. Талап қоюшы «салық төлеушінің кабинетінде» оған тәуекелділіктің «орташа деңгейі» берілгенін түсіндірді.

Тексеру актісіне сәйкес, талап қоюшы ірі кәсіпкерлік субъектісіне жатады, салықтық тіркеу 2001 жылы 19 сәуірде жүргізілді, яғни кәсіпорын 21 жыл бойы ұн мен жем өндірумен айналысады. Іс материалдарындағы кезекті декларацияға сәйкес 2019 жылғы КТС бойынша қызметкерлердің есептелген кірістері және жеке тұлғаларға өзге де төлемдер бойынша шығыстар 492 941 868 теңгені құрады, төлеуге КТС 15 114 999 теңгені құрады. Салықтық тексеру актісіне сәйкес 2019 жылы салық жүктемесінің коэффициенті (бұдан әрі - СЖК) 1,1923% құрады. Бұл ретте МКД саламен салыстырғанда кәсіпорынның КНН-ні салыстырмалы түрде төмендігіне қатысты жоспардан тыс салықтық тексеруді тағайындаудың орындылығын түсіндірмеді.

Салық кодексінің 69-бабының 2 және 4-тармақтарына сәйкес салықтық бақылау салықтық тексерулер түрінде де, камералдық бақылау түрінде де жүзеге асырылуы мүмкін. Жауапкердің өкілдері тыңдау шеңберінде түсіндіргендей, кәсіпорынға қатысты камералдық бақылау хабарламалары қойылмаған, яғни Салық кодексінің 94-бабына сәйкес салық төлеушінің қателерді өз бетінше жоюға бағытталған камералдық бақылау жүргізілмеген.

Сонымен қатар, тексеру актісінен көрініп тұрғандай, тексеру тағайындалғанға дейін комбинаттың атына жиынтығында 8 хабарлама және хабарламалық сипаттағы хабарламалар қойылды.

Бұл ретте, хабарламалар:

- «ЕвроАзияХим» ЖШС және «Dida Company» ЖШС бойынша орындалды, өйткені аталған компаниялармен іс жүзінде өзара есеп айырысу болмаған,

- «Дозор и К» ЖШС бойынша - бастапқы бухгалтерлік құжаттарды, шарттар мен салыстыру актілерін ұсыну арқылы орындалды,

- 18.02.2020 ж. № 18229f100001 - ЖШС қосымша СЕН тапсырды,

- 17.06.2020 ж. № 18229 H000001 ЖШС қосымша СЕН тапсырды,

- 18.06.2020 ж. № 18229 Н200001 ЖШС қосымша СЕН тапсырды,

- 02.02.2021 ж. № 18229v600001 ЖШС қосымша СЕН тапсырды,

- 07.04.2021 ж. № 18229y300001 тексеруді тағайындау алдында жіберілді және қосымша есептеумен тексеру кезінде пысықталды.

Хабарлаулар:

- 18.12.2019 ж. № 18229в300004 тексеру барысында расталмады.

Осылайша, сот алқасы салық органы салық төлеушіге тәуекелділіктің «орташа» деңгейін бере отырып, тексерілген салық кезеңіне тиімді (салық міндеттемелерін дербес түзете отырып) камералдық бақылау жүргізіп, талап қоюшыны тексеру жоспарына қоспай, бірден жоспардан тыс тексеруді тағайындады деген пікірге келді.

Сот алқасы бұл тәсіл кәсіпкердің адалдығы, салық төлеушімен тиімді өзара іс-қимыл және мемлекеттің кәсіпкер алдындағы өзара жауапкершілігі презумпциясы бөлігінде КК және Салық кодексінің қағидаттарына сәйкес келмейді деп санайды.

Бұдан басқа, ӘРПК-нің 10-бабы шеңберінде мұндай тәсіл мөлшерлес емес болып көрінеді, яғни салықтық бақылаудың өзге де нәтижелі құралдары болған кезде жоспардан тыс тексеруден салықтық бақылауды жүргізу салық төлеушіге қатысты да, салық органының өзінің адам ресурстарын (инспекторларын) ұтымды пайдалану тұрғысынан да жарамды, қажетті және пропорционалды болып табылмайды, өйткені ол ірі кәсіпкерлік субъектісі тексеріледі.

* + - 1. Осы қағидаттарға сәйкес ӘІСА өз қаулыларында талданатын кезеңде әрбір салық төлеушінің өз міндеттемелері бойынша дербес жауап беретініне және қосымша есептелген сомалар бойынша дәлелдеу ауыртпалығы салық органына жатқызылғандығына және әкімшілік процесте шегінен шыға алмайтын әкімшілік актіде тіркелетініне нақты назар аударды.

Мәселен, аталған қаулыларда тексеру актісінде Комбинаттың өнім берушілері мынадай белгілер бойынша сенімсіз болып табылатындығы көрсетілген:

- «HEAVEN АЅТ» ЖШС 2017 жылғы 18 наурызда Нұр-Сұлтан қаласының Есіл ауданы бойынша МКБ-де тіркелген. 2019 жылғы 19 наурыздан бастап орналасқан орны Семей қаласының МКБ-ге өзгертілді. Серіктестік тіркеу орны бойынша нақты болмау себебі бойынша ҚҚС бойынша есептен 2020 жылғы 29 шілдеде шығарылды.

- «ЮТА» ЖШС 1999 жылғы 28 маусымнан бастап Өскемен қаласы бойынша МҚБ-де тіркелген, МАЭС-нің 2020 жылғы 22 желтоқсандағы шешімімен Серіктестік банкрот деп танылды және ҚҚС бойынша 2020 жылғы 1 шілдеден бастап есептен шығарылды.

- Серіктестіктерде активтердің, жылжымайтын мүліктің, көліктің, механизмдердің, қажетті қызметкерлер штатының болмауы. Бұл, МКД-нің пікірінше, Комбинатқа ауыл шаруашылығы өнімдерін жеткізу мүмкіндігінің жоқтығын көрсетеді.

Талап қоюшының пікірі бойынша салықтық тексеру шеңберінде жауапкер мәмілелердің дұрыстығын/күмәнділігін айқындау жөніндегі өкілеттіктерден асып түсті, бұл салық органдарының құзыреті болып табылмайды және тексеруге ұсынылған бастапқы бухгалтерлік және мәмілелердің бар екендігін және комбинаттың меншігіне тауардың түсуін куәландыратын өзге де құжаттар ескерілмеді.

Кешенді тексеру шеңберінде салық органдары тексерілетін тұлғаның және тексерілетін адам операциялар жүргізген адамдардың қызметі мен құжаттамасын тексеруге және алынған деректердің негізінде салық міндеттемелерін орындау немесе орындамау фактілерін анықтауға құқылы.

Осыған байланысты талап қоюшы соттан «ЮТА» ЖШС-мен және «HEAVEN АЅТ» ЖШС-мен мәмілелер бойынша хабарламаны заңсыз деп тануды және күшін жоюды сұрады.

2019 жылғы 21 қаңтардағы № 36 және 2019 жылғы 2019 жылғы 13 ақпандағы № 67 жеткізу шарттарына сәйкес «HEAVEN АЅТ» ЖШС және «ЮТА» ЖШС комбинатқа ауыл шаруашылығының өнімін (2018 жылғы егіннің 4-сыныптағы бидайды және 3 -сыныптағы бұршақты) жеткізуге міндеттеме алды. Өнім берушілер тауарды жеткізуді өз күшімен автомобиль көлігімен және өз есебінен жүзеге асырады, ал тауар шарттардың 3.2.3- тармағына сәйкес мынадай құжаттармен жөнелтіледі: шот-фактура, тауар-көлік жүкқұжаты және өнім сапасының сертификаты / паспорты.

Шарттардың 3.4-тармағына сәйкес тауарды қабылдау қоса берілген сертификат-паспорты бойынша жүзеге асырылады. Есептік (бухгалтерлік) құжаттаманы жүргізу тәртібі бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы заңнамада белгіленеді.

«Бухгалтерлiк есеп пен қаржылық есептiлiк туралы» Заңның 7-бабының 1-тармағына сәйкес бухгалтерлік құжаттамаға бастапқы құжаттар, бухгалтерлік есеп тіркелімдері, қаржылық есептілік және есеп саясаты кіреді. Бухгалтерлік жазбалар бастапқы құжаттар негізінде жүргізіледі.

Іс материалдары бойынша «HEAVEN АЅТ» ЖШС және «ЮТА» ЖШС ұсынған барлық бастапқы құжаттар "«Бухгалтерлiк есеп пен қаржылық есептiлiк туралы» Заңның 7-бабының талаптарына сәйкес келеді.

Талап қоюшы мына дәлелдемелерді ұсынған:

- «орташа тәуліктік журнал (машиналар)», онда «HEAVEN АЅТ» ЖШС мен «ЮТА» ЖШС-ның атынан өнім берушілер өз күштерімен және өз есебінен автомобиль көлігімен комбинатқа бидай мен бұршақ түріндегі ауыл шаруашылығы өнімдерін жеткізгені көрсетілген. Журналда тауардың массасы, түрі, кіші түрі, сыныбы, ылғалдылығы, табиғаты, арамшөптер қоспасы көрсетілген;

- Комбинаттың автомашиналарын тіркеу журналы, онда қай өнім берушінің қандай автокөлігі Комбинаттың аумағына кіргүені көрсетілген, автомобильдің мемлекеттік тіркеу нөмірі мен тауардың салмағы көрсетілген;

- «HEAVEN АЅТ» ЖШС және «ЮТА» ЖШС бойынша бөлініп тоннажда автомашиналар мен шикізатты тіркеу журналы, онда Комбинаттың аумағына кірген автокөлік, шикізат және тауардың салмағы көрсетілген. Тауарларды жеткізу кезінде аталған өнім берушілер ҚҚС бойынша тіркеу есебінде тұрған және шот-фактуралар заңды түрде жазған.

Осылайша, жергілікті соттардың пікірінше, Комбинат салық органына жеткілікті бастапқы бухгалтерлік құжаттарды, атап айтқанда, жүкқұжаттарды, талап қоюшының әртүрлі қызметтері тауарды қабылдау туралы белгілерді (мөртаңба және өлшеу қызметі қызметкерінің қолы, зертхана қызметкерінің қолы, шот-фактуралар) әрқайсысына қойған жүкқұжаттарын ұсынды. Ұсынылған материалдардан жергілікті соттар өнім берушілерінің қаржылық-шаруашылық операцияларды нақты жасау фактілері сенімді бастапқы құжаттардың болуымен расталады деп есептеді. МКД-нің қылмыс және (немесе) құқық бұзушылық жасау бөлігіндегі өзге де қорытындылары мен дәлелдері дәлелдемелермен расталмады.

Бұл ретте, жергілікті соттар атап өткендей, салық органдары өз кезегінде Салық кодексінің 143-бабының, 140-бабы 7-тармағының талаптарына сәйкес Комбинатпен операцияларды жүзеге асыратын тұлғаларға сұрау салулар жібермеген және қарсы тексерулер жүргізбеген.

Сонымен, нақты жұмыстарды орындамаған, қызметтер көрсетпеген тауарларды жөнелтпеген төлеуші жазып берген және өзіне қосылған құнға салық сомасын қамтитын шот-фактура жалған шот-фактура деп танылады. Салық органдары нақты жұмыстарды орындамай шот-фактураларды жазып беру орын алғанын растайтын дәлелдемелер жиынтығын келтірмеген. МКД өнім берушілерді әкімшілік немесе қылмыстық жауаптылыққа тарту фактілері тіркелмеген, сондай-ақ жауапкершілікке тартудың мүмкін .стігі тиісті іс жүргізу құжаттарымен расталмаған.

Сот алқасы, егер салық органдары «HEAVEN AST» ЖШС-ның және «ЮТА» ЖШС-ның тарапынан талап қоюшыдан алынған кірістерден салықтарды төлемеу фактілері бар деп есептесе, онда салықтық бақылау шаралары аталған компанияларға, оның басшылары мен меншік иелеріне қатысты тікелей жүргізілуі тиіс деп есептейді. Салық кодексінің 2-бабының 2-тармағына сәйкес Салық кодексінде көзделмеген бюджетке салық төлеу жөніндегі міндет ешкімге жүктелмейді.

Тексеру актісінде көрсетілген өнім беруші-компаниялардың салық міндеттемелеріне (салық есептілігі, қызметкерлер, төленген салықтар) баға беріледі, ал нұсқама шеңберінде тексеру талап қоюшыға ғана қатысты жүргізілген және ресми қарсы тексерулер тағайындалмаған.

Бұл бөлікте сот алқасы талап қоюшының және жергілікті соттардың МКД-нің дәлелдері болжам болып табылады деген пікірлерімен келіседі, өйткені:

- нақты фактілер анықталуы мүмкін қарсы тексерулер жүргізілмеген,

- мәмілелерді жарамсыз деп тану туралы сот актілері шығарылмаған,

- аталған компаниялар сот тәртібімен заңды тіркеуден алынбаған және

- «Өнім берушілер бойынша пирамида» талдамалық есептерімен бұл

транзакциялар дұрыс емес деп анықталмаған.

Сонымен, талап қоюшы өзінің өнім берушілерінің салық төлеуін бақылау міндетін атқармайды, өйткені әрбір салық төлеуші дербес субъект болып табылады және өз міндеттемелері бойынша өзі жауап береді.

* + - 1. Сонымен қатар ӘІСА дәлелдемелерді бағалау тұрғысынан қолдануға назар аударады.

МКД-нің кассациялық шағымындағы МКД дәлелдерінің бірі Семей қаласы бойынша МКБ басшысы орынбасарының қаулысымен Комбинаттың атына жалған шот-фактураларды жазып беру фактісі бойынша «ЮТА» ЖШС ҚР Әкімшілік құқық бұзушылық туралы кодексінің (бұдан әрі – ӘҚБтК) 280-бабы бойынша әкімшілік жауаптылыққа тартылды.

Банкроттық басқарушының түсіндірмелеріне сәйкес Комбинатқа бұршақтың келуі мен сатылуы бойынша 2019-2020 жылдардағы бухгалтерлік құжаттар жоқ.

Кассациялық шағым бойынша №005942 қаулы 2021 жылғы 03 қарашада шығарылған, алайда тікелей қаулының өзінде кейінгі күн - 2021 жылғы 03 желтоқсан, яғни МАӘС-тің 2021 жылғы 17 қыркүйектегі даулы шешімі және апелляциялық сатының 2021 жылғы 9 қарашадағы қаулысы шығарылғаннан кейін көрсетілген.

Осылайша, бұл дәлелдеме кассациялық сатыға барар алдында ғана пайда болды.

Даулы хабарлама мен тексеру актісі шығарылған кезде көрсетілген қаулы болмағандықтан, сот алқасы мұндай қосымша есептеудің дәлелдемесіне ӘРПК-нің 129-бабының 3-тармағына сәйкес жол берілмейді деп санайды.

Бұдан басқа, «ЮТА» ЖШС-ны банкрот деп тану туралы МАЭС-нің шешімі 2020 жылғы 22 желтоқсанда шығарылды.

Осы шешімде көрсетілгендей, «Оңалту және банкроттық туралы заңнаманы қолдану практикасы туралы» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2015 жылғы 2 қазандағы №5 нормативтік қаулысының 7-тармағына сәйкес борышкерді төлем қабілеті жоқ деп тану үшін негіздердің болуы не болмауы сотқа жүгіну сәтінде анықталады.

Осылайша, борышкер осы шешім шығарылған кезде, яғни 2020 жылдың желтоқсанында төлемге қабілетсіз деп танылды. Бұл ретте «Шығыс Қазақстан ұн тарту-құрама жем комбинаты» АҚ-ның қаралып отырған ісі 2019 жылғы транзакцияларға қатысты.

Бұдан басқа, ӘРПК-нің 129-бабының 3-бөлігіне сәйкес жауапкер әкімшілік актіде айтылған негіздемелерге ғана сілтеме жасай алады.

Бұл жағдай болмағандықтан, тиісінше даулы хабарлама негізделген тексеру актісінде аталмағандықтан, бұл дәлелді кассациялық сатыда қабылдау мүмкін емес.

* + - 1. Алқаның пікірінше, салық заңнамасының сенімділігі мен әділдігі қағидаттарының призмасы арқылы заңнаманың іс жүзінде қалай қолданылатыны маңызды болып табылады.

Салық кодексінің 6-бабына сәйкес Қазақстан Республикасының салықтары және 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.

Сот алқасы көлік құжаттары мен сапа сертификаттарына қатысты дәлелдерді да қабылдай алмайды, өйткені кәсіпкер салалық заңнаманың ережелерін бұзған кезде мұндай кәсіпкерге қатысты тиісті уәкілетті орган (салық органы емес) және ӘҚБтК (осындай жауапкершілік болған кезде) бейіндік заңнаманың нормаларын қолдануы мүмкін. Бұдан басқа, салық төлеуші 2019 жылы тауарларды өткізу және оның сапасы бойынша дәлелдемелерді ұсынды, атап айтқанда: шарттар, жүкқұжаттар, талап қоюшы мен «HEAVEN AST» ЖШС-ның арасындағы салыстыру актісі, орташа тәуліктік журнал (машиналар), автомашиналарды тіркеу журналы, өлшеу журналы, көрсетілген ЖШС бойынша қабылдау туралы есеп (өлшеу), астық сынамаларын қабылдау және іріктеу әдісі жөніндегі нұсқаулық, орташа тәуліктік сынама бойынша сапасын анықтай отырып, автомобиль көлігімен қабылданған астыққа жүкқұжаттар, зертхананы аккредиттеу аттестаты, элеваторлық өндіріске арналған ішкі жұмыстар журналы, төлем тапсырмалары.

МКД-нің көрсетілген дәлелдемелері бір-бірімен саатап көрсетілмеген.

Бұл ретте ӘІСА салық төлеушінің құжат айналымын жүргізуге қойылатын кейбір талаптар бизнес түрінің ерекшелігіне байланыстым да болуы мүмкін екенін атап өтті. Мәселен, астық компаниялары үшін бірқатар транзакциялар кезінде астық қолхаттарының болуы міндетті. Мұндай жағдайда осындай қолхаттардың болуы міндетті болып табылады.

Осылайша, ӘРПК-нің қағидаттарының (9-бап (құқықтарды, бостандықтар мен заңды мүдделерді қорғау), 10 (мөлшерлестік), 12 (құқықтар басымдығының қағидаты), 13 (сенім құқығын қорғау) және КК мен Салық кодексінде белгіленген қағидаттардың негізінде сот алқасы қаралған істе МКД салық төлеушінің адал еместігін дәлелдей алмады деп санайды.

* + - 1. Сол сияқты, салық заңнамасының айқындылығы қағидаттарын негізге ала отырып, сот алқасы «АлАкта Энерджи» ЖШС-ның Маңғыстау облысының МКД-ге КТС және ҚҚС қосымша есептеу бөлігінде шағымды қарау қорытындылары туралы хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап қоюы бойынша 2022 жылғы 14 сәуірдегі №6001-22-00-6ап/88 қаулыны шығарды.

Серіктестік корпоративтік табыс салығын және қосылған құн салығын қосымша есептеу бөлігінде шағымды қарау қорытындылары туралы салық органының хабарламасын заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап қойып сотқа жүгінді.

Маңғыстау облысының МАӘС-нің 2021 жылғы 6 қыркүйектегі шешімімен серіктестіктің талабы қанағаттандырылды. Салық төлеушінің 2020 жылғы 31 мамырдағы № 204/1 шағымын қарау қорытындылары туралы Департаменттің қосымша есептеу бойынша хабарламасының күші жойылды: ірі кәсіпкерлік субъектілері мен мұнай секторы ұйымдарынан түсетін түсімдерді қоспағанда, заңды тұлғалардан 63 044 422 теңге сомада КТС және 8 278 665 теңге мөлшерінде өсімпұл; Қазақстан Республикасының аумағында өндірілген тауарларға, орындалған жұмыстарға және көрсетілген қызметтерге 9 900 541 теңге сомада ҚҚС және 4 403 591 теңге мөлшерінде өсімпұл.

Маңғыстау облыстық сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының 2021 жылғы 24 қарашадағы қаулысымен бірінші сатыдағы соттың шешімі өзгеріссіз қалды.

Кассациялық шағымда жауапкер салықты қосымша есептеу үшін жалған жеткізілімдер, негізгі құралдар мен жалдамалы жұмысшылардың болмауы негізге алынды деп санайды. Оның пікірінше талап қоюшы сотқа ұсынған алғашқы бухгалтерлік құжаттар операциялардың жалған көрініс жасауы үшін жасалған.

ӘІСА осы іс бойынша мынадай тұжырымдарға келді. Салық кодексінің 115-бабының 2) және 4-1) тармақшаларына сәйкес шегеруге және есепке жатқызуға:

сот үкімінде немесе қаулысында көрсетілмеген не сот азаматтық-құқықтық тәртіппен жарамды деп таныған салық төлеушілермен мәмілелер бойынша шығыстарды қоспағанда, сот анықтаған қылмыстық қызмет басталған күннен бастап жүргізілген, заңды күшіне енген сот үкімі немесе қаулысы негізінде жалған кәсіпорын деп танылған салық төлеушімен операциялар бойынша шығыстар;

Салық кодексінің 579-бабында айқындалған тәртіппен әрекетсіз деп танылған салық төлеушімен оны әрекетсіз деп тану туралы бұйрық шығарылған күннен бастап операциялар бойынша шығыстар;

шот-фактураны және (немесе) өзге құжатты жазып беру жөніндегі әрекетті (іс-қимылды) сот жеке кәсіпкерлік субъектісі жұмыстарды нақты орындамай, қызметтер көрсетпей, тауарларды тиеп-жөнелтпей жасаған (жасаған) деп танылған мәміле (операция) бойынша шығыстар;

заңды күшіне енген сот шешімінің негізінде жарамсыз деп танылған мәміле бойынша шығыстар жатпайды.

Мұндай жағдайда заңда көрсетілген мән-жайлар жоқ.

Сот көрсетілген шарттар бойынша қызметтерді «DDL Trade» ЖШС, «Адал Құрылыс -2015» ЖШС орындағанын анықтады.

Маңғыстау облысының МАЭС-нің 2020 жылғы 29 мамырдағы шешімімен Қ. С. Сейтенованың «DDL Trade» ЖШС-ға, «Адал Құрылыс-2015» ЖШС-ға 2015 жылғы 21 қазандағы № 30/09 автокөлік құралдарын жалдау шартын, 2015 жылғы 31 желтоқсандағы № 32 көлік қызметтерін көрсету шартын және 2015 жылғы 25 желтоқсандағы №16 автокөлікті және арнайы техниканы басқару бойынша қызметтер көрсетуге арналған аутсорсинг шартын жарамсыз деп тану туралы қойған талаптарын қанағаттандырудан бас тартылды.

Аталған сот шешімімен дау айтылған шарттар «Фирма Физтех» ЖШС-мен, «Тасболат Ойл Корпорейшн» ЖШС-мен, «Статус Сервис» ЖШС-мен, «КОМ-Мұнай» ЖШС-мен жасалған шарттар бойынша серіктестіктің қызметтерді тиісінше орындау мақсатында жасалғаны анықталды.

Бұдан басқа, серіктестіктің көрсетілген контрагенттермен жасалған шарттар бойынша қызметтер көрсетуі шот-фактуралармен, орындалған жұмыстар актілерімен, жол парақтарымен, тауар-көлік жүкқұжаттарымен және тапсырыс берушілердің өтінімдерімен расталды.

АПК-нің 76-бабының екінші бөлігіне сәйкес соттың бұрын қаралған азаматтық іс бойынша заңды күшіне енген шешімімен немесе қаулысымен анықталған мән-жайлар сот үшін міндетті. Мұндай мән-жайлар тап сол тұлғалар қатысатын басқа да азаматтық істерді талқылау кезінде қайта дәлелденбейді.

Осыған ұқсас норма әкімшілік істер бойынша преюдицияны көздейтін ӘРПК-нің 119-бабында қамтылған.

Бұл жағдайда жауапкер талап қоюшының «DDL Trade» ЖШС-мен және «Адал Құрылыс-2015» ЖШС-мен өзара есеп айырысуы бойынша шығыстар мен ҚҚС шегерімдерінен алып тастау үшін негіздердің жоқтығын куәландыратын дәлелдемелер ұсынбаған, сонымен хабарлама беру және салықты қосымша есептеу үшін құқықтық негіздер болған жоқ.

Жауапкердің кассациялық шағымына баяндалған дәлелдер бірінші және апелляциялық сатыдағы соттарда қаралды және оларға тиісті құқықтық баға берілді.

* + - 1. Осыған ұқсас тәсіл ШҚО-ның сот актілері өзгеріссіз қалдырылған 2022 жылғы 29 наурыздағы 6001-22-00-6ап/174 және 6001-22-00-6ап/174(2) кассациялық шағымдар бойынша қаулыда көрсетілген.

Тексеру актісінен анықталғандай, Серіктестіктің «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС-мен өзара қарым-қатынасында тауар-көлік жүкқұжаттарында автокөлік құралының жұмысын есепке алу көрсеткіштері туралы толық ақпарат жоқ, сондай-ақ автокөлік құралын бастапқы есепке алудың негізгі құжаты-жол парақтары ұсынылмаған. «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС сенімсіз болып табылады, ол бастапқыда 2011 жылғы 21 маусымда МКБ-де тіркелген, тіркеу орнын бірнеше рет өзгерткен. 2018 жылғы 4 қаңтардан бастап Нұр-Сұлтан қаласының Алматы ауданы бойынша МҚБ-де тіркелді.

Бірінші сатыдағы сот талап қоюшының өсімпұлдың тиісті сомасымен 7 142 857 теңге сомасына КТС қосымша есептеу бөлігінде 2021 жылғы 21 маусымдағы №427/1 хабарламаны заңсыз деп тану және күшін жою туралы талаптарын қанағаттандыра отырып, Департамент Серіктестік пен «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС-ның арасында жасалған мәмілелер елеусіз (жалған) болып табылатыны туралы ешқандай дәлел келтірмегенін негізге алды, оның ішінде мәмілелерді жарамсыз деп тану туралы сот актілерінің нәтижелерін ұсынбаған, ал аталған өнім берушілер мәмілелер жасалған кезде ҚҚС бойынша есепте тұрған.

Осылайша, апелляциялық алқа бірінші сатыдағы соттың өсімпұлдың тиісті сомасымен 7 142 857 теңге сомасына КТС қосымша есептеу бөлігінде 2021 жылғы 21 маусымдағы №427/1 хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы қорытындыларымен мына негіздер бойынша келісті.

Салық органы «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС-ға қатысты қарсы тексеру жүргізбеген, оның жүргізу барысында нақты жұмыстарды орындамай және қызмет көрсетпей шот-фактураны жазып беру жөніндегі әрекеттерді жүзеге асыру фактілері анықталуы мүмкін еді.

2016 жылғы 6 сәуірдегі №50 шартқа сәйкес «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС Серіктестікке м3 үшін 23 000 теңге бағамен 826 м3 мөлшерінде қиыршық тас беруге міндеттенді. Тауарды жеткізу сатушының автокөлігімен жүзеге асырылады.

2016 жылғы 6 сәуірдегі тауар-көлік жүкқұжатынан жүргізуші Т. Кыржибаев мемлекеттік нөмірі №f811 HLN Камаз 65115 автомашинасымен Көл станциясынан Курчатов қаласы, Спортная к-сі, 20 –ға 18,3 тонна қиыршық тас жеткізгені анықталды.

Жүргізуші Т. Қырғыбаевқа берілген жол парағында мемлекеттік нөмірі №f811 HLN Камаз 65115 автомашинасы, спидометрдің көрсеткіштері, жанармайдың қозғалысы, медициналық тексеруден өткені туралы мөртабан көрсетілген, тапсырыс берушінің талонында жұмыс істеген сағаттар саны көрсетілген.

Тауарларды жеткізу кезінде «Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС ҚҚС бойынша тіркеу есебінде тұрған және шот-фактураларды заңды түрде жазған.

Осылайша, Серіктестік салық органына бастапқы бухгалтерлік құжаттарды ұсынды: жүкқұжаттар, шот-фактуралар, тауар-көлік жүкқұжаттары, өнім берушінің қаржы-шаруашылық операцияларын нақты жасау фактілерін растайтын жол парақтары.

Ал салық органы өз кезегінде Салық кодексінің 143-бабының, 140-бабының 7-тармағының талаптарын орындамай: Серіктестікпен операцияларды жүзеге асыратын тұлғаларға сұрау салулар жібермеген және қарсы тексерулер жүргізбеген.

Салық органы сотта жұмыстарды нақты орындамай шот-фактураларды жазып беру орын алғанын растайтын дәлелдемелерді ұсынбаған. Әкімшілік немесе қылмыстық жауапкершілікке тарту фактілері тіркелмеген. Жауапкершілікке тартудың мүмкін болмайтыны тиісті процестік құжаттармен расталмаған.

Салық кодексінің 8-бабына сәйкес салық органдары салық төлеушінің (салық агентінің) салық міндеттемесін орындау жөніндегі әрекеттерді (әрекетсіздікті) жүзеге асыруының адалдығын сақтауға тиіс.

Салық органы «пирамида» талдамалық есебін жүргізбеді, ол тапсырыс беруші алдындағы міндеттемелерін орындауы үшін нақты өнім берушіге қызметтерді көрсеткен, жұмыстарды орындаған немесе тауарларды берген тұлғалардың тізбесін анықтауға мүмкіндік береді.

«Challenger Сауда Компаниясы» ЖШС жалған кәсіпорын болып танылған жоқ, оны заңды тұлға ретінде тіркеудің жарамсыздығы туралы шешім болмаған.

Мұндай жағдайларда тараптардың кассациялық шағымдарын қанағаттандыру үшін негіздер жоқ, іс бойынша шығарылған сот актілері күшінде қалдырылуға жатады.

* + - 1. Осылайша, ӘІСА салық заңнамасының нормаларын сөзбе-сөз қолдану қажеттілігін ұстанады. Бұл ретте нормаларды мұндай қолдану Салық кодексінің, КК-нің және ӘРПК-нің қағидаттарына қайшы келмеуге тиіс.

«Altyn Grain Group» ЖШС-ның Ақмола облысы бойынша МКД-ге 2021 жылғы 8 маусымдағы № 216 тексеру нәтижелері туралы хабарламаны заңсыз деп тану туралы талап қоюы бойынша шығарылған 2022 жылғы 5 мамырдағы 6001-22-00-6ап/278 қаулыны талдауға ерекше назар аударуға тұрарлық.

Іс материалдары және 2021 жылғы 08 маусымдағы № 216 салықтық тексеру актісі (бұдан әрі – тексеру актісі) бойынша, атап айтқанда, МКД-нің деректері бойынша тәуекелдерді басқару жүйесіне сәйкес компанияға тәуекелі жоғары салық төлеуші мәртебесі берілді.

Компания 2018 жылы құрылған, ішкі нарыққа да, экспортқа да трейдер ретінде дәнді дақылдарды көтерме сатумен айналысады. Компания сонымен қатар цементтің трейдингтік бизнесін дамыту мүмкіндігін қарастырды.

2018 жылы Компанияның жылдық жиынтық кірісі (бұдан әрі – ЖЖК) 2 582 074 829 теңгені құрады, 2019 жылы – 3 669 812 569 теңге. Бұл ретте, 2018 жылы салық жүктемесінің коэффициенті (бұдан әрі – СЖК) 0,5696%, 2019 жылы – 1, 0933% болды. Көтерме сауда үшін (автомобильдер мен мотоциклдерді қоспағанда) Ақмола облысы бойынша заңды тұлғалар үшін СЖК-нің орташа салалық мәні 2019 жылы 4,2% -ды құрады.

Сот алқасының сұрағына талап қоюшы компания өзінің бизнес-моделінде СЖК бойынша ауытқуды түсіндіру үшін қандай маржа салғанын түсіндіре алмады.

Алқа іс материалдарын зерделей отырып, салықтық қарсы тексерулермен расталмауына байланысты шегерімдері азайтылған компанияның бірқатар өнім берушілерінің сол бір өкілі бар екенін атап өтті. Мысалы, К.С.Амришев:

- талап қоюшының өнім берушісі – ДК «Ж. А. Мұхамеджанова» білдіреді,

- талап қоюшының өнім берушісі – «Эмпрес» ЖШС-ны білдіреді,

- «Altyn Grain Group» ЖШС-ның қызметкерлері үшін ұйымдастырылған семинарда «Эмпрес» ЖШС-да яғни талап қоюшының тарапынан білім алушының сертификаты бар,

- «Altyn Grain Group» ЖШС-ның қызметкерлері үшін ұйымдастырылған семинарда «All Inclusive» ЖШС-да, яғни талап қоюшының тарапынанбілім алушының сертификаты бар,

- талап қоюшының өнім берушісі - «Qaz Smart Technology» ЖШС-ның құрылтайшысы және басшысы болып табылады.

Сол сияқты С.А. Кукс, ол талап қоюшының қызметкері, бірақ сонымен бірге талап қоюшының өнім берушісі – «Alibek & Сомрапу» ЖШС-ның мүдделерін білдіреді (сот отырысында берген түсіндірмесіне өз басшысының өтініші бойынша).

Жоғарыда айтылғанның негізінде сот алқасы мұндай жағдайда жоспардан тыс тексеруді тағайындау және компанияның профилінің тәуекелі негізделген деп келіседі.

Жалпы алғанда, МКД талап қоюшының жеті контрагентіне қатысты көлік, курьерлік, оқыту қызметтері, техникалық қолдау, жарнамалық қызметтер, тауарлар, жер учаскелері нарығын зерттеу, ішкі құжат айналымы үшін құжат үлгілерін әзірлеу сияқты қызметтер бойынша қосымша есептеулер жүргізді.

МКД көрсетілген мәмілелерді растайтын құжаттар ұсынылмағандықтан, өнім берушілер салық есептілігін тапсырмағандықтан, тиісінше қызмет көрсету үшін қажетті активтері болмағандықтан, жалған деп санайды.

Жергілікті соттар МКД-нің ұстанымымен келісті.

Сот алқасы МКД-де мәмілелердің жалғандығы мен жарамсыздығын анықтауға өкілеттік жоқ деп санайды. Бұл азаматтық соттың құзыретіне кіреді. Тиісінше, бұл қорытынды заңды емес және қосымша есептеу үшін негіз бола алмайды.

Бұдан басқа, көрсетілген өнім берушілерді тексеру актісінде де, қарсы тексерулерде де осындай «айыптау бағытта» бола отырып, МКД талап қоюшының не оның контрагенттерінің құқыққа қайшы әрекеттері үшін жауапқа тартылған күшіне енген сот актілерін келтірмейді.

Сонымен қатар сот алқасы МКД-нің және жергілікті соттардың аталған қызметтерді сатып алу қажеттілігінің жоқтығына қатысты қорытындысы да негізді емес екенін атап өтті. Кәсіпкерлік еркіндігі әр кәсіпкердің өзі бизнесті жүргізу және дамыту үшін қандай қызметтер қажет екенін өзі шешетіндігіне байланысты.

Салық мақсаттары үшін жұмсалған шығыстарды жатқызу мақсатында салық төлеуші бастапқы құжаттаманың болуын және қарсы салықтық тексеру кезінде контрагенттердің аталған транзакцияларды жүргізгенін растауын қамтамасыз етуге тиіс.

Сот алқасы 2018 жылғы 01 қазандағы 18 шартты (№79-96) және «СҚО Сапа» ЖШС-мен жасалған 2018 жылғы 03 желтоқсандағы бірнеше шартты зерттеді. Барлық көрсетілген шарттар бірыңғай үлгі бойынша жасалған. Бұл ретте шарттарда тасымалдауды қайдан, қайда, қандай мерзімде жүзеге асыру қажет екендігі нақты көрсетілмеген. Тасымалдау клиенттің өтініміне сәйкес жүзеге асырылуы тиіс. Іс материалдарында өтінімдер жоқ.

Талап қоюшы әр шарт жеке тасымалдауға жасалғанын түсіндірді. Сот отырысында талап қоюшының сөзіне қарағанда, клиенттерден астық алынды және оның бір бөлігі экспортталды, бұл кедендік декларациялармен расталады. Сотқа көрсетілген дәлелдемелер ұсынылмаған.

Талап қоюшы сотқа тауар-көлік жүкқұжаттарын (бұдан әрі – ТКҚ) ұсынды. МКД екі контрагент бойынша көрсетілген ТКҚ 1984 жылғы 29 маусымдағы КСРО Қаржы министрлігі мен КСРО ЦСУ үлгісі бойынша жасалғанын атап өтті. Сот алқасы бұл істе шарттардың өзінен жасау мүмкін болмағандықтан, құжат үлгісінің өзі маңызды емес, тасымалдауды сәйкестендіру мүмкіндігі маңызды деп санайды.

Алайда барлық ұсынылған ТКҚ тек талап қоюшының қолымен және мөрімен расталады. Сот алқасы көрсетілген ТКҚ-ны нақты өнім берушіге және шартқа жатқыза алмайды. Бұдан басқа, істің материалдарынан анықталғандай, ТКҚ-ны дайындауды 2019 жылы үшінші тұлға - талап қоюшымен жасалған шартқа сәйкес «Alibek & Company» ЖШС жүзеге асырған.

Сондай-ақ талап қоюшы «СҚО Сапа» ЖШС-мен қарым-қатынас бойынша шот-фактуралар мен жүкқұжаттарды ұсынды. «ПрофТитанСнаб» ЖШС бойынша ұқсас құжаттар іс материалдарында табылған жоқ.

Осы өнім берушілер бойынша төлем қолма-қол ақшамен жүргізілді. Алайда МКД-нің мәліметтеріне сәйкес, екі компанияда да қызмет көрсету кезінде бақылау-кассалық машиналар болмаған. Іс материалдарында «СҚО Сапа» ЖШС-ның бірқатар чектерінің сапасыз көшірмелері бар. Алайда, өнім берушіде БКМ-нің болмау бөлігінде МКД-нің өзге ұстанымына, сондай-ақ аталған компаниялардың өкілдері сот процестеріне келмеуіне, пікірлер білдірмеуіне, өз ұстанымын түсіндірмеуіне, талап қоюшының дәлелдерін қолдауға немесе теріске шығаруға ниет білдірмеуіне байланысты сот алқасы өнім берушіден чектердің бар-жоғын нақты анықтай алмайды.

Мұндай мән-жайларда сот алқасы бизнес моделінің негізінде жалпы дәнді дақылдарды тасымалдау жүзеге асырылуы керек деп санайды. Сонымен қатар, СК-нің 242-бабына сәйкес алынған қызметті берушіні және КТС мақсаты мен ҚҚС есепке жатқызу үшін шешегімдердің негізділігін сәйкестендіруге болатын талап қоюшының бастапқы құжаттамасы болуы тиіс.

«ПрофТитанСнаб» ЖШС бойынша дәлелдемелермен салыстырғанда, «СҚО Сапа» ЖШС-мен өзара есеп айырысу жөніндегі құжаттар пакеті неғұрлым толық болып табылады, алайда көрсетілген өнім берушілер бойынша шығыстардың нақты мөлшерін растау үшін жеткілікті емес.

Жоғарыда баяндалған фактілердің негізінде сот алқасы аталған шығыстар корпоративтік табыс салығының (бұдан әрі – КТС) мақсаттары үшін шегерілетін шығыстар болып табылмайды деп есептейді.

Бұл ретте сот алқасы «Ж.А. Мұхамеджанова» ДК мен «Эмпрес» ЖШС-ның қызметтер көрсету үшін қажетті жұмыскерлері мен өзге де активтері / қосалқы мердігерлік шарттары бар болу фактісін растайтын салық есептілігінің нысандарын ұсынбау бөлігіндегі жергілікті соттардың ұстанымын және МКД-нің дәлелдерін назарға алмады. Ж.А. Мұхамеджанованың өзі басқаратын бизнеске қатысты салық тәртібі талап қоюшыға емес, нақты салық төлеушіге қатысты релеванттығы кезінде жеке салықтық бақылау және жауапкершілік шаралары мәселесі болып табылады.

Сонымен қатар, талап қоюшының жоғары тәуекелді салық төлеуші профилінің болуына, сондай-ақ мәмілелеріне күмән келтірілген өнім берушілерде сенім білдірілген тұлғалар ретінде сол бір тұлғалардың болуына байланысты сот алқасы Ж.А. Мұхамеджанова ДК мен «Эмпреса»ЖШС-ның баға белгілеуіне және растайтын құжаттарына қатысты сыни көзбен қарайды.

Осылайша, компанияның сайтын құруға бағытталған 30 млн. теңге мөлшеріндегі материалдық шығын (№1 кестедегі 1-жол) мұндай сайттың нақты болуымен расталмайды (іздестіру талап қоюшының атымен жүзеге асырылды). Тиісінше, қызмет көрсету және SEO жоқ сайтты оңтайландыру бойынша шығындар (2-кестедегі 9-жол) сот алқасының пікірі бойынша негізді болып табылмайды.

Сондай-ақ алқаның пікірі бойынша қараша және (немесе) желтоқсандағы тренингтерге арналған шығыстар бойынша (2-кестенің 1-жолы) 22, 5 млн.теңге мөлшерінде мұндай тренингтерге компания қызметкерлерінің ғана емес басқалардың қатысу мүмкіндігі болған кезде негізді болып табылмайды.

Сот алқасы 11,2 млн.теңгеге тимбилдингтер (1-кестедегі 5-жол және 2-кестедегі 2-жол) көрсетілген мөлшерде пайда алуға бағытталған шығыс деп есептеуге болмайды деп тұжырымдайды. 3,9 млн. теңгеге арналған мерекелік фуршеттер де пайда алуға бағытталған шығыстар болып табылмайды. Егер оларды талап қоюшы өкілдік шығыстар ретінде қараған жағдайда, олар СК-нің 245-бабының 3-тармағына сәйкес ресімделуге тиіс.

Ж.А. Мұхамеджанованың өзі сот процесі туралы хабардар бола отырып, жергілікті соттарға да, кассациялық сатыдағы сотқа да талап қоюшының дәлелдерін қолдау немесе теріске шығару үшін келген жоқ. Онымен өзара есеп айырысу қарсы тексерумен расталмаған.

Тиісінше, сот алқасы осы қатынастар бойынша салықты қосымша есептеу заңды деп санайды.

Осыған ұқсас тәсілді ӘІСА барлық басқа транзакцияларға қатысты қолданды, онда талап қоюшының бизнес профиліне байланысты емес шығындар болған немесе мұндай шығындарды растайтын бастапқы құжаттар болмаған.