

МАЗМҰНЫ / СОДЕРЖАНИЕ

ҚР Жоғарғы Соты Төрағасының кіріспе сөзі / Вступительное слово Председателя Верховного Суда РК	2
«СОТТАРДЫҢ САЛЫҚ ЗАҢНАМАСЫН ҚОЛДАНУЫНЫҢ КЕЙБІР МӘСЕЛЕЛЕРІ ТУРАЛЫ» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2022 жылғы 22 желтоқсандағы № 9 Нормативтік қаулысынан үзінділер	4
Выдержки из нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9 «О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА»	8
Салық мәселелеріне қатысты әкімшілік істер бойынша сот практикасын ТАЛДАУ (1-бөлік).....	12
Салық мәселелері жөніндегі әкімшілік істер бойынша сот практикасын ТАЛДАУ (2-бөлік. Халықаралық салық салу мәселелері).....	44
АНАЛИЗ судебной практики по административным делам по налоговым вопросам (часть 1).....	75
АНАЛИЗ судебной практики по административным делам по налоговым вопросам (часть 2. Вопросы международного налогообложения).....	108
Камералдық бақылауды жүзеге асыру бөлігінде салық заңнамасындағы кейбір өзгерістер туралы (2023 жылғы 1 қаңтардан бастап қолданыста)	140
О некоторых изменениях налогового законодательства в части осуществления камерального контроля (действуют с 1 января 2023 года).....	142
Порохов Е.В. НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ И ПОРЯДОК ИХ УРЕГУЛИРОВАНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН	144



МЕРҒАЛИЕВ
Асламбек Амангелдіұлы
Қазақстан Республикасы
Жоғарғы Сотының төрағасы

МЕРҒАЛИЕВ
Асламбек Амангельдинович
Председатель Верховного Суда
Республики Казахстан

Құрметті оқырман!

Өздеріңіз білетіндей, Қазақстан Республикасында екінші жылы әкімшілік әділет жұмыс істеуде, сот ісін жүргізудің жаңа түрі – әкімшілік сот ісін жүргізу, оның шеңберінде жария-құқықтық қатынастардан туындайтын даулар қаралады. Әкімшілік процесс мемлекеттік органдармен даулардың әлсіз жақтарын қорғауға мүмкіндік беретін инквизициялық қағидатқа (соттың белсенді рөлі қағидаты) негізделген.

Салыстырмалы түрде қысқа мерзім ішінде әкімшілік соттар жүйесі үлкен жұмыс жүргізді, оның қорытындысы бойынша Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының әкімшілік істер жөніндегі сот алқасының бірінші Бюллетені әзірленіп, Сіздердің назарларыңызға ұсынылды.

Мемлекет Басшысы Қасым-Жомарт Кемелұлы Тоқаевтың Қазақстан халқына Жолдауында «мемлекеттік органдармен азаматтық-құқықтық даулардың кең ауқымының рәсімдік-процестік кодексіне» беріле отырып, әкімшілік әділет саласын кеңейту қажеттігі атап өтілді, «бұл отандық сот төрелігін ізгілікті және әділ етеді»¹. Сонымен қатар, бизнес өкілдерімен бірнеше рет өткен кездесулерде Президент кәсіпкерлер мен инвесторлардың елдің бизнес-климатына деген сенімінің негізі ретінде қолайлы іскерлік ортаны қамтамасыз ету қажеттігін атап өтті. Әкімшілік әділет мемлекеттік органдардың қатысуымен болған сот дауларында тараптардың теңдігін қамтамасыз етудің негізіне айналды.

Басылым салық даулары бойынша әкімшілік істердің практикасына арналғаны кездейсоқ емес. Бизнес өкілдері тарапынан мемлекеттік органдарға ең көп талап қоюлар салық даулары бойынша келіп түсті (23%), олардың басым бөлігі соттардың орталық мемлекеттік органдар мен олардың аумақтық бөлімшелеріне жеке ұйғарымдар шығарумен және мемлекеттік органдардың қызметкерлеріне ақшалай өндіріп алу қолданумен бизнестің пайдасына шешілді.

Бұл жұмыстың барлығы осы жинақта ұсынылған салық мәселелері бойынша әкімшілік істер бойынша сот практикасына талдау жүргізу және «соттардың салық заңнамасын қолдануының кейбір мәселелері туралы» Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының 2022 жылғы 22 желтоқсандағы № 9 жаңа нормативтік қаулысын әзірлеу үшін негіз болды.

Мұның бәрі жүргізіліп жатқан реформалардың нәтижесі ретінде «халық үніне құлақ асатын мемлекет» моделін құрудағы алғашқы қадамдар ғана екенін тағы да атап өткім келеді. Болашақта әкімшілік соттар қарайтын істердің барлық басқа санаттары бойынша осындай жинақтарды шығару жоспарлануда.

Қазақстан Республикасының
Жоғарғы Сотының Төрағасы

А. Мерғалиев

¹ Мемлекет басшысы Қасым-Жомарт Тоқаевтың Қазақстан халқына Жолдауы «Әділетті мемлекет. Біртұтас ұлт. Берекелі қоғам» <https://www.akorda.kz/kz/memleket-basshysy-kasym-zhomart-tokaevty-n-kazakstan-halkyna-zholdauy-181416>

Уважаемый читатель!

Как известно, уже второй год в Республике Казахстан функционирует административная юстиция, новый вид судопроизводства – административное судопроизводство, в рамках которого рассматриваются споры, вытекающие из публично-правовых отношений. Административный процесс основан на инквизиционном принципе (принцип активной роли суда), позволяющем защитить слабую сторону в спорах с государственными органами.

За сравнительно небольшой срок системой административных судов была проведена большая работа, по итогам которой разработан и представлен Вашему вниманию первый Бюллетень Судебной коллегии по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан.

В Послании Главы государства Касым-Жомарта Кемелевича Токаева народу Казахстана отмечается о необходимости расширения сферы административной юстиции с передачей в «процедурно-процессуальный кодекс широкого круга гражданско-правовых споров с государственными органами, что сделает отечественное правосудие гуманным и справедливым»¹. Кроме того, на неоднократных встречах с представителями бизнеса Президент отмечал о необходимости обеспечения благоприятной деловой среды как основы доверия предпринимателей и инвесторов к бизнес-климату страны. Именно административная юстиция стала фундаментом обеспечения равенства сторон в судебных спорах с участием государственных органов.

Не случайно настоящее издание посвящено практике административных дел по налоговым спорам. Наибольшее количество исков со стороны представителей бизнеса к государственным органам поступило именно по налоговым спорам (23%), большая часть которых были разрешены в пользу бизнеса с вынесением судами частных определений в адрес центральных государственных органов и их территориальных подразделений и наложением денежных взысканий на работников государственных органов.

Вся эта работа стала основой для проведения анализа судебной практики по административным делам по налоговым вопросам, представленным в настоящем сборнике, и разработки нового нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9 «О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства».

Хочется еще раз отметить, что все это только первые шаги в построении модели «слышащего государства» как результата проводимых реформ. В будущем планируется издание подобных сборников по всем другим категориям дел, рассматриваемых административными судами.

**Председатель Верховного Суда
Республики Казахстан**

А. Мергалиев

¹ Послание Главы государства Касым-Жомарта Токаева народу Казахстана «Справедливое государство. Единая нация. Благополучное общество»//<https://www.akorda.kz/ru/poslanie-glavy-gosudarstva-kasym-zhomarta-tokaeva-narodu-kazahstana-181130>

«СОТТАРДЫҢ САЛЫҚ ЗАҢНАМАСЫН ҚОЛДАНУЫНЫҢ КЕЙБІР МӘСЕЛЕЛЕРІ ТУРАЛЫ»

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының
2022 жылғы 22 желтоқсандағы № 9
Нормативтік қаулысынан үзінділер

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

мемлекеттің құзыретті органына (ұйымына) жолданған;

дербестендірілген, тексерілетін салық төлеушіге қатысты жасалған;

тексеру нысанына кіретін мәселелер бойынша енгізілген талаптарға сәйкес келуіне тиіс.

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

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

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

Осыған байланысты, салық төлеушілердің салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді, өсімпұлдарды есепке жатқызуды және (немесе) қайтаруды талап ету құқығына қатысты талап қоюдың ескіру мерзімін есептеу кезінде салықтық тексеру нәтижелері бойынша шешім, оның ішінде салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығарылған күнді емес, Салық кодексінің 101-бабы 4-тармағының 1) тар-

мақшасында көзделген салықтық өтінішті немесе Салық кодексінің 431-бабы 1-тармағының 2) тармақшасында көзделген ҚҚС-ның асып кету сомасын қайтару туралы талапты салық органының қабылдау (тіркеу) күнін назарға алған жөн...

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

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

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

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

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

Барлық өзге жағдайларда сот салық органында оның талаптарының мәні бойынша негізділігін тексермей хабарлама шығару үшін заңда көзделген негіздердің бар-жоғын

анықтауы жеткілікті. Олай болмаған жағдайда болашақ салықтық тексерулердің, оның ішінде камералдық бақылау нәтижелері бойынша хабарламаны орындамау мәселесі бойынша жоспардан тыс тақырыптық тексерулердің нәтижелері алдын ала шешілетін болады.

Салық органы:

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

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

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

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

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

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

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

...ӘРПК-нің 98-бабының алтыншы бөлігіне сәйкес өтініш берушіге зиян келтіру үшін шағым жасауға жол берілмейді. Салық

кодексінің 186-бабының тәртібімен тақырыптық тексеру салық төлеушінің (салық агентінің) шағымын қарау барысында тағайындалатындықтан, уәкілетті орган тексеру нәтижелері бойынша дау айтылған хабарламада есепке жазылмаған салықтардың, бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің, өсімпұлдардың қосымша сомаларын есепке жазу туралы шешім қабылдай алмайды.

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

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

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

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

31. Салық кодексінің 159-бабы ережелерінің негізінде салықтық тексеру нәтижелері бойынша шешім салық органы салықтық тексеру нәтижелеріне қатысты шығарған салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама болып табылады. Салық төлеуші (салық агенті) салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің, міндетті зейнетақы жарналарын, міндетті кәсіптік зейнетақы жарналарын есептеу, ұстап қалу, аудару жөніндегі міндеттемелердің есепке жазылған сомаларымен, міндетті әлеуметтік медициналық сақтанды-

руға әлеуметтік аударымдарды және (немесе) жарналарды есептеумен және төлеумен, залалдарды азайтумен, бейрезиденттердің кірістерінен төлем көзінен ұсталған ҚҚС-ның және (немесе) корпоративтік (жеке) табыс салығының асып кету сомаларын қайтарудың расталмауымен келіспеген жағдайда, сот тәртібімен хабарламаға ғана шағым жасалады. Сот дау айтылған сомаларды есепке жазудың заңдылығын салықтық тексеру актісінде жазылған тұжырымдарды ескере отырып тексереді.

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

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

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

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

сілтеме жасай алады...

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

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

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

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

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

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

Қазақстан Республикасы
Жоғарғы Сотының Төрағасы

А. Мерғалиев

Қазақстан Республикасы
Жоғарғы Сотының судьясы,
жалпы отырыс хатшысы

Г. Әлмағамбетова

© Қазақстан Республикасы Әділет министрлігінің «Қазақстан Республикасының Заңнама және құқықтық ақпарат институты» ШЖҚ РМҚ

**Выдержки из Нормативного постановления
Верховного Суда Республики Казахстан
от 22 декабря 2022 года № 9**

**«О НЕКОТОРЫХ ВОПРОСАХ ПРИМЕНЕНИЯ СУДАМИ
НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА»**

...Согласно подпункту 4) пункта 2 статьи 19 Налогового кодекса налоговые органы обязаны в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства. Такие разъяснения и комментарии, а также методические рекомендации, в том числе уполномоченного органа, не относятся к нормативным правовым актам. Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства...

...Налоговая политика (совокупность мер по установлению новых и отмене действующих налогов и платежей в бюджет, изменению ставок, объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы по налогам и платежам в бюджет) осуществляется уполномоченным органом в области налоговой политики...

...Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом кодексе, применяются правила указанного договора (пункт 5 статьи 2 Налогового кодекса). В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Конституции порядок и условия действия на территории Республики Казахстан международных договоров, участником которых является Казахстан, определяются законодательством Республики...

...В случае если международный ратифицированный договор предоставляет право налогообложения правительству Республики Казахстан, но в национальном законодательстве указанное право не реализовано (присутствует льгота), то применению подлежит национальное законодательство...

...При толковании конвенций об избежании двойного налогообложения действуют общие правила толкования, предусмотренные международными договорами и законодательством Республики Казахстан, если такие правила толкования соответствуют положениям Венской конвенции о праве международных договоров, к которой Республика Казахстан присоединилась на основании Постановления Верховного Совета

Республики Казахстан от 31 марта 1993 года № 2059-ХІІ...

Разрешение вопроса о проведении налогового контроля в случае удовлетворения иска о ликвидации (признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица входит в полномочия налогового органа, и только при принятии предусмотренных налоговым законодательством мер могут быть затронуты права и законные интересы контрагентов, которые вправе осуществить защиту своих прав и законных интересов в рамках оспаривания решений, действий (бездействия) налоговых органов...

13. Разъяснить судам, что по подпункту 3) пункта 2 статьи 49 ГК суды могут принять решение о ликвидации юридического лица в случае отсутствия юридического лица по месту нахождения или по фактическому адресу, а также учредителей (участников) и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года.

Отсутствие в совокупности вышеуказанных признаков является основанием для отказа в удовлетворении требования истца, поскольку имеются иные способы реагирования налоговыми органами...

...Государственная перерегистрация юридического лица представляет собой административный акт регистрирующего органа, в связи с чем иск о признании такой перерегистрации недействительной подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства...

...Судам следует учитывать, что с 1 января 2020 года участники налоговых правоотношений при совершении в текущем налоговом периоде действий в отношении предыдущих налоговых периодов не вправе применять утратившую силу норму Налогового кодекса о пятилетнем сроке исковой давности, так как такой срок по действующей норме Налогового кодекса составляет три года, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом.

Налоговые органы не вправе предъявлять требования налогоплательщику и (или) на-

логовому агенту за пределами срока исковой давности. При этом Налоговый кодекс не ограничивает исчисление пени сроками исковой давности...

...Общий срок исковой давности с учетом его приостановления во время проведения налоговой проверки по вопросам трансфертного ценообразования не может превышать семь лет.

При приостановлении проверки по указанным вопросам налоговый орган должен соблюдать требования статьи 8 Закона Республики Казахстан от 5 июля 2008 года № 67-IV "О трансфертном ценообразовании". Течение срока давности может быть приостановлено при направлении запроса, который должен соответствовать следующим требованиям:

адресован компетентному органу (организации) государства;

быть персонифицированным, составлен в отношении проверяемого налогоплательщика; внесен по вопросам, входящим в предмет проверки.

Судам следует учитывать, что в случае несоответствия запроса вышеуказанным требованиям такой запрос не считается направленным...

...По налоговым требованиям об уплате налогов и других платежей в бюджет, исчисленных, начисленных органами государственных доходов и предъявленных налогоплательщикам к уплате в пределах сроков исковой давности, истечение срока исковой давности не прекращает возникшее налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения...

Необходимо разделять право налогового органа на начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет и право налогоплательщика потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени. Так, при реализации права налогоплательщика на возврат налогов из бюджета налоговым органом не начисляется и не пересматривается исчисленная сумма налогов, а происходит подтверждение либо отказ в подтверждении возврата налогов из бюджета.

В этой связи применительно к праву налогоплательщиков потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени, при исчислении срока исковой давности следует принимать во внимание дату приема (регистрации) налоговым органом налогового заявления, предусмотренного подпунктом 1) пункта 4 статьи 101 Налогового кодекса,

или требования о возврате суммы превышения НДС, предусмотренного подпунктом 2) пункта 1 статьи 431 Налогового кодекса, а не дату вынесения решения по результатам налоговой проверки, в том числе уведомления о результатах налоговой проверки...

...Если государственная пошлина уплачена истцом на некорректный код бюджетной классификации либо не в полном размере, то в соответствии с частью четвертой статьи 138 Административного процедурно-процессуального кодекса Республики Казахстан (далее - АППК), судья указывает истцу на данные недостатки и устанавливает срок для их исправления...

...Представление налогоплательщиком в срок, установленный Налоговым кодексом, пояснения по выявленным нарушениям, не указанным в пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса, и соответствующего требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, признается исполнением уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, и не требует проверки обоснованности их по существу.

23. В силу части второй статьи 135 АППК (иск о признании) истец может также потребовать признать незаконным обременяющий административный акт, не имеющий больше юридической силы, поэтому иски об оспаривании исполненного уведомления по результатам камерального контроля подлежат рассмотрению судом.

Иск об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

При рассмотрении исков об оспаривании уведомлений об устранении нарушений, предусмотренных подпунктами 2) и 3) пункта 3 статьи 96 Налогового кодекса, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, суд обязан дать оценку и исследовать доказательства, предоставленные налогоплательщиком в подтверждение фактического получения товаров, работ, услуг именно от юридического лица и (или) индивидуального предпринимателя, регистрация (перерегистрация) которых признана недействительной вступившим в законную силу решением суда в соответствии с пунктом 5 статьи 96 Налогового кодекса.

Во всех иных случаях суду достаточно установить, имелись ли у налогового органа предусмотренные законом основания для вынесения уведомления без проверки

обоснованности его требований по существу. Иначе будут предreshены результаты будущих налоговых проверок, в том числе внеплановой тематической проверки по вопросу неисполнения уведомления по результатам камерального контроля.

Налоговый орган вправе вынести решение о признании уведомления неисполненным, в том числе в случаях, когда:

пояснение не подлежит представлению налогоплательщиком (пункт 3 статьи 96 Налогового кодекса) и нарушения не устранены;

пропущен установленный Налоговым кодексом срок для представления пояснения либо подачи жалобы на уведомление по результатам камерального контроля и нарушения не устранены;

вступившим в законную силу решением суда налогоплательщику отказано в удовлетворении иска о признании незаконным уведомления, вынесенного в соответствии с пунктом 3 статьи 96 Налогового кодекса, и нарушения не устранены.

Жалоба (иск) на решение о признании уведомления неисполненным может быть подана налогоплательщиком в течение десяти рабочих дней со дня его вручения (получения) в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган или суд.

Право выбора органа, в который может быть подана жалоба (иск), принадлежит налогоплательщику...

...При этом следует иметь в виду, что в силу пункта 3 статьи 117 Налогового кодекса пеня не начисляется на сумму недоимки по налогу на имущество, земельному налогу и налогу на транспортные средства с физических лиц, образовавшуюся в результате пересмотра налоговыми органами исчисленных сумм налогов после наступления срока уплаты налогов за соответствующий налоговый период...

...28. На всех этапах обжалования истца действий и актов налоговых органов суду следует рассматривать возможности примирения сторон и разрешения спора налоговым органом самостоятельно (например, внесение изменений в информационные системы при наличии технических ошибок, указание статуса "исполнено" для уведомлений камерального контроля и так далее) в случаях наличия административного усмотрения...

...В соответствии с частью шестой статьи 98 АППК обращение жалобы во вред заявителю не допускается. Поскольку тематическая проверка в порядке статьи 186 Налогового кодекса назначается в ходе рассмотрения жалобы налогоплательщика (на-

логового агента), уполномоченным органом по результатам проверки не может быть принято решение о начислении дополнительных сумм налогов, других обязательных платежей в бюджет, пеней, не начисленных в оспариваемом уведомлении.

Решение вышестоящего органа (уполномоченного органа), принятое по результатам рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки, не может являться предметом судебного оспаривания, так как не влечет правовых последствий. При оставлении уведомления о результатах налоговой проверки без изменения – в судебном порядке может быть оспорено указанное уведомление, а при отмене его в части – уведомление об итогах рассмотрения жалобы на уведомление о результатах проверки.

30. Согласно статье 148 Налогового кодекса предписание является основанием для проведения налоговой проверки.

В качестве акта о назначении проверки предписание может являться предметом судебного оспаривания, поскольку выносится в рамках осуществления налоговым органом властных полномочий, влечет правовые последствия для налогоплательщика (налогового агента)...

...Внеплановые проверки не могут назначаться и проводиться при отсутствии перечисленных в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса и в пункте 3 статьи 144 Предпринимательского кодекса оснований. Такие проверки подлежат признанию недействительными, а акты об их назначении - незаконными и отмене на основании пункта 1 и подпункта 1) пункта 2 статьи 156 Предпринимательского кодекса, как вынесенные при отсутствии оснований для проведения проверки.

31. Исходя из положений статьи 159 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное налоговым органом уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика (налогового агента) с начисленными суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательств по исчислению, удержанию, перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислением и уплатой социальных отчислений и (или) взносов на обязательное социальное медицинское страхование и пеней, уменьшением убытков, не подтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративно-

го (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки может быть оспорен, если налогоплательщик не согласен с его выводами, не повлекшими приведенные выше последствия, однако влияющими на его права и обязанности, в том числе и в будущих налоговых периодах. Обжалование акта проверки осуществляется в порядке, предусмотренном законодательством Республики Казахстан для обжалования действий должностных лиц налоговых органов.

Исполнение уведомления о результатах налоговой проверки не лишает налогоплательщика права на обжалование исполненного уведомления в порядке и сроки, предусмотренные Налоговым кодексом.

Содержание акта налоговой проверки должно соответствовать требованиям пункта 1 статьи 158 Налогового кодекса. Выводы налогового органа о нарушении налогового и иного законодательства Республики Казахстан, допущенном налогоплательщиком (налоговым агентом), подлежат изложению со ссылкой на нормы законодательства, с обоснованием доводов и раскрытием обстоятельств, свидетельствующих о нарушениях.

Согласно части третьей статьи 129 АППК при рассмотрении иска об обжаловании результатов налоговой проверки налоговый орган может ссылаться только на выводы и обоснования, свидетельствующие о нарушении налогоплательщиком налогового и иного законодательства, которое отражено в акте налоговой проверки...

...32. Согласно принципу определенности налогообложения, установленному статьей 6 Налогового кодекса, налоги

и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными.

Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов...

...Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для принятия налоговым органом оспариваемого акта, возлагается на налоговый орган...

...С учетом положений статьи 128 АППК, на налоговый орган возложена обязанность по представлению в суд доказательств неправомочности возникновения у налогоплательщика налоговой выгоды.

35. При оспаривании налогоплательщиком уведомления о результатах налоговой проверки либо акта проверки по основанию нарушений налоговым органом установленных параграфом 2 главы 18 Налогового кодекса порядка и сроков проведения налоговых проверок суду следует исходить из оценки характера допущенных нарушений и их влияния на законность и обоснованность результатов проверки. В частности, подлежат признанию незаконными результаты проверки, проведенной без предписания, являющегося согласно статье 148 Налогового кодекса основанием для проведения налоговой проверки, либо на основании предписания, которое признано впоследствии незаконным.

Аналогичные последствия наступают, если в нарушение пункта 1 статьи 146 Предпринимательского кодекса предписание на проведение налоговой проверки, за исключением встречной проверки, не было зарегистрировано в уполномоченном органе в области правовой статистики и специальных учетов...

*Председатель Верховного Суда
Республики Казахстан*

*Судья Верховного Суда
Республики Казахстан,
секретарь пленарного заседания*

А. Мергалиев

Г. Альмагамбетова

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 бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» 2017 кодексі
 МҚД, 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, бостандықтарын 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 қалыпташуы 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-бабын-

да 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.

2.2. 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 МАЭС-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-бап/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-бап/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 МАЭС-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 нарызылығы 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-бап/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 қорғуды жокқа шығармайды, өйткені аталған даулар аумақтық негізде қаралуы мүмкін.

2.3. 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 6001-22-00-6ар/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-бап/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 Қаржы-минінің келісімін алу қажет болды.

Кейбір жағдайларда соттар Қаржы-минінің 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 ұйғарымдар кедергі болып табылмайды, яғни олар жойылатын сипатта болады. Салық органдары келісімді алған кезде сотқа қайта жүгіне алады.

3. Материалдық құқық нормаларын қолдану практикасы

3.1. 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-бап/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 (төлем-

дер 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-бап/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-бап/633, №6001-22-00-бап/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-бап/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 тергеу-тексеру материалдары бойынша іс жүргізу Қазақстан Республикасы қылмыстық-процестік кодексінің (ҚПК) 35-бабының 1 және 2-тармақтары негізінде тоқталды.

Бұл жағдайда МҚД 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.

ӨРПК-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, МҚД-нің өкілі ЖШС көрсетілген түзетулерге байланысты салықтық тексеру нәтижелерін тапсырудан әдейі жалтарған деп есептейді. Жауапкер салықтық тексеру актісін заңсыз деп тану 2015 және 2016 жылдар-

дағы 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-бап/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 авто-

маттандырылған 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 қоюшы 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 бөлігінен қатты стационарлық қабырғамен бөлінген жүргізуші кабинасы бар жеңіл автомобиль шассиіндегі моторлы көлік 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-бап/1113, 2022 жылғы 13 қазандағы 6001-22-00-бап/378(2), 2022 жылғы 20 қыркүйектегі №6001-22-00-бап/855) байқалады.

3.3. 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-бап/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 күнтіз-

белік 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 беру 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 өтінішті 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-бап/563 қаулыда «Әділжан» дара кәсіпкер (ДК) Ә.С. Байшева 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. Байшева 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.Байшеваға 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. Байшева, 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. Байшеваның есептілікті ұсыну бой-

ынша 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.Байшеваның 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-бап/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 азамат-

тарының 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 іс жүргізу 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 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 қағида-ты 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.

3.5.1. 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 ха-

барламаның 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 аударылды, 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 «ПромСпец-Снаб.КЗ» ЖШС мен Теміртау қаласы бойынша МКД арасындағы дау бойынша 2022 жылғы 31 наурыздағы 6001-22-00-бап/206 істе қолданылды.

МКД 2021 жылғы 07 сәуірде ЖШС-ның атына камералдық бақылау нәтижелері бойынша №30129у300007 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 болғаны 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.КЗ» 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-бап/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.

3.5.1.4. 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-бап/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.

3.5.1.5. Сот алқасы дәл осындай қорытындыны 2022 жылғы 14 сәуірдегі №6001-22-00-бап/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 жамаған.

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.

3.5.1.6. Сот алқасы 2022 жылғы 19 мамырдағы №6001-22-00-бап/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.

3.5.2. Хабарлама талаптары мен хабарлама шешімінің қорытындыларының арақатынасы

Осы №6001-22-00-бап/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-бап/322 (2) іс бойынша келді, онда БҚО МАӘС-тің шешімі өзгеріссіз қалдырылды, ал апелляциялық сатыдағы қаулының күші жойылды.

Бұйрықтың 1 («Тәуекелдерді басқару жүйесін қолдана отырып, электрондық шот-фактуралар ақпараттық жүйесінің негізінде қосылған күн салығын әкімшілендіруді жетілдіру жөніндегі пилоттық жоба-

ны 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 өлшемшарттарда 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 са-

лықтық тексерулердің тағдыры шешілетін болады.

Бұл бөлімде МАЭС-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 негіздемеелерге 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.

3.5.3. МКБ керісінше шешім шығармаған кезде хабарламаны орындалды деп тану

Сот алқасы 2022 жылғы 23 маусымдағы №6001-22-00-бап/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 болуы 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.

3.5.4. Тергеушілердің үкімдері мен қалыптарының негізінде шығарылған хабарламаларға шағымдану

Хабарламалардың жекелеген түрі қылмыстық айыптаулар негізінде шығарылғандар болып табылады.

3.5.4.1. Мәселен, 2022 жылғы 29 наурыздағы № 6001-22-00-бап/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, «КАЗШЫҒЫСНАВ» ЖШС және «УККОМПРЕССОР» ЖШС-дан нақты жұмыстарды орындамай, қызметтер көрсетпей, тауарларды тиесп-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 тиесп-жөнелтпей жасаған (жасалған) деп танылған заңды күшіне енген сот шешімінің 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-бап/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 №ЕРДР207500121000139 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 негізде-мелерге 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 қағида-даттарын 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 бақы-

лау нәтижелері бойынша бұзушылықтар анықталған жағдайда, камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама сипаттамасын қоса бере отырып рәсімделеді.

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-бап/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 актінің қабылдауға әкеп соқтырса не әкеп соқтыруы мүмкін болса, әкімшілік актінің 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 тиіп-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 болып 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.

3.5.5. 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-бап/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 органында 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 тек-

серу 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 (ӨРПК-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.

3.5.5.2. 2022 жылғы 31 мамырдағы 6001-22-00-бап/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 «Mustang «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.

3.5.6. Салық органы операцияның жалғанына күмән келтіретін мәмілелер

бойынша салықтық тексерулердің нәтижелеріне шағымдану

3.5.6.1. Салық дауларындағы мәселелердің жеке блогы салық тексерулерінің нәтижелері бойынша даулар алады. 2022 жылғы 8 сәуірдегі № 6001-22-00-бап/21 және №6001-22-00-бап/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 H200001 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. № 18229v300004 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.

3.5.6.2. 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 AST» 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 МКБ-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 AST» 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 AST» 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.

«Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік 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 AST» ЖШС және «ЮТА» ЖШС ұсынған барлық бастапқы құжаттар "«Бухгалтерлік есеп пен қаржылық есептілік туралы» Заңның 7-бабының талаптарына сәйкес келеді.

Талап қоюшы мына дәлелдемелерді ұсынған:

- «орташа тәуліктік журнал (машиналар)», онда «HEAVEN AST» 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 кіргені көрсетілген, автомобильдің мемлекеттік тіркеу нөмірі мен тауардың салмағы көрсетілген;

- «HEAVEN AST» 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 етігі тиісті іс жүргізу құжаттарымен расталмаған.

Сот алқасы, егер салық органдары «HEAVEN AST» ЖШС-ның және «ЮТА» ЖШС-ның тарапынан талап қоюшыдан алынған кірістерден салықтарды төлеу 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.

3.5.6.3. 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 МАЭС-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.

3.5.6.4. 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 ӨҚБТК (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 байланысты 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.

3.5.6.5. 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-бап/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 парактарымен, 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.

3.5.6.6. Осыған ұқсас тәсіл ШҚО-ның сот актілері өзгеріссіз қалдырылған 2022 жылғы 29 наурыздағы 6001-22-00-бап/174 және 6001-22-00-бап/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 парактары 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 МКБ-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 киыршық 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 Курчатова қаласы, Спортивная к-сі, 20-ға 18,3 тонна киыршық тас жеткізгені анықталды.

Жүргізуші Т. Кыржибаевқа 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 тіркел-

меген. 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.

3.5.6.7. Осылайша, ӘІСА салық заңнамасының нормаларын сөзбе-сөз қолдану қажеттілігін ұстанады. Бұл ретте нормаларды мұндай қолдану Салық кодексінің, ҚК-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-бап/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 дөнді 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 бой-

ынша 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 тарапынан білім 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 & Somrapu» 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 мөрмен 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 жалған 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 бақы-

лау 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 (іздіктеу 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.

**Салық мәселелері жөніндегі әкімшілік істер
бойынша сот практикасын
ТАЛДАУ
(2-бөлік. Халықаралық салық салу мәселелері)**

2023 жылғы 28 сәуір

Астана қаласы

Талдау 2022 жылғы маусым мен 2023 жылғы мамыр аралығындағы кезеңде республика соттары шығарған әкімшілік істерді, сот актілерін зерделеу негізінде дайындалды.

Талдау жоспары:

1. Кіріспе
2. Қосылған құн салығы (ҚҚС)
 - 2.1. Экспорттаушыларға ҚҚС қайтару (қайтарылатын ҚҚС сомасын растау рәсімі)
 - 2.2. Белгіленген мерзімнен кейін қайтарылған ҚҚС сомалары бойынша өсімпұл есептеу
3. Резиденттің кірісін тұрақты мекемеге жатқызу
 - 3.1. Көрсетілетін қызметтерге салық салу. Өзара келісу рәсімін қолдану
 - 3.2. Бейрезиденттің қызмет көрсетуі және бюджеттен ТК-ден КТС қайтару арқылы тұрақты мекеме құру
 - 3.3. Дивидендтерге салық салу
4. Конвенцияларды роялтиге қолдану
 - 4.1. ТК-ден КТС қайтару бойынша тексерулер жүргізу тәртібі
 - 4.2. Роялтиді көрсетілетін қызметтерден ажырату өлшемшарттары
 - 4.3. Дивидендтерге салық салу тәртібі
5. Трансферттік баға белгілеу

Қысқартулар

- ӘРПК – Әкімшілік рәсімдік-процестік кодекс
АПК – Азаматтық процестік кодекс
Салық кодексі – 2017 жылғы «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодекс
МКД, Департамент – Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитетінің облыстың Мемлекеттік кірістер департаменті
КТС – корпоративтік табыс салығы
ҚҚС – қосылған құн салығы

1. Кіріспе

Траншекаралық операцияларға салық салудағы сенімділіктің айқындылығы мемлекеттің тартымдылығының негізгі өлшем-шарттарының бірі болып табылады. Әсіресе, бұл мемлекетіміздің экономикасында экспорт элементінің болуына байланысты өзекті, бұл ҚҚС қайтаруды және трансферттік баға белгілеуді білдіреді.

Бұдан басқа, жаңа технологиялар импорты бар, ал бұл роялти, дивидендтер төлеуді және тұрақты мекемелер құру мәселесін білдіреді.

Бұл талдауда ӘРПК бойынша, халықаралық салық салу мәселелері бойынша жүргізілетін сот процестері шеңберінде салық құқығы нормаларын қолдану практикасы ашылды.

2. Қосылған құн салығы (ҚҚС)

2.1. Экспорттаушыларға ҚҚС қайтару (қайтарылатын ҚҚС сомасын растау рәсімі)

Кез келген қаржылық модельде, әсіресе ірі кәсіпорындарда бір бөлігі ҚҚС-ты қайтару болып табылатын ақша ағынына көп

бөлінеді. Қазақстан Республикасының заңнамасына сәйкес ҚҚС белгілі бір критерийлерге сәйкес келетін экспорттаушыларға қайтарылады. Бұл ретте экспорттаушының тақырыптық салықтық тексеруден өтуі қайтарудың кепілі болып табылады, мұнда валюталық түсім (екінші деңгейдегі банктер), нақты экспорт (кеден органы), өнім берушілермен өзара есеп айырысулар (Пирамида) расталады.

Мәселен, «Ақтөбе мыс компаниясы» ЖШС-нің (бұдан әрі – АМК) Департаментке қайтаруға расталмаған бөлігінде салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаның күшін жою туралы талап-арызы бойынша ЖС ӘІСА 2023 жылғы 7 наурыздағы №6001-22-00-бап/2098 қаулысымен мынадай дау шешілді.

Жауапкер «Пирамида» талдамалық есебіне сәйкес Серіктестіктің қарсы агенттерінде бұзушылықтардың болуы ҚҚС сомасын қайтармауға әкеледі деп есептеді. МАӘС-тың 2022 жылғы 6 мамырдағы шешімімен және қаланың апелляциялық сатыдағы сотының 2022 жылғы 18 тамыздағы қаулысымен талап-қоюдан бас тартылды. Жалпы, талапкер салықты қайтаруға қайтадан арыз бере алады деген ұстаным болды.

Талапкер салық органы тақырыптық тексерудің шегінен шығып кетті деп есептеді

және ҚҚС қайтарудан бас тартуды негіздеу үшін Серіктестікке ҚҚС қайтару мәлімделген операциялармен байланысты емес бұзушылықтарды артып қойды, бұл «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодекстің (бұдан әрі – Салық кодексі) 152-бабының 12-тармағын бұзады.

Тыңдаулар кезінде талапкер өзінің дәлелдерін мақұлдап, ҚҚС-ты қайтаруға жаңа өтініш беру және салықтың бұрын расталған бөлігінен бас тартылуы мүмкін болғандықтан, жаңа салықтық тексеру жүргізу оның құқықтық ұстанымының нашарлауына алып келетінін көрсетті.

Жауапкер өз ұстанымын өзгертпеді, алайда кассациялық сатыда шағымдану кезінде талапкердің 27 контрагентінің 14-і уәкілетті органдардан жауап алғанын атап өтті және осы материалдарды іске қосуға және шешім шығару кезінде ескеруге өтініш білдірді.

ЖС ӘІСА мынадай негіздер бойынша сот актілерінің күшін жойды.

Құжаттық салықтық тексеру актісінен «Пирамида» қалыптастырылған талдамалық есебіне сәйкес Серіктестіктің бірінші деңгейдегі 27 өнім берушісі бойынша бұзушылықтар анықталды, оларда өткізу бойынша ҚҚС сомасын азайту белгіленген.

Салық кодексінің 152-бабы 12-тармағының 2) және 3) тармақшаларына сәйкес салықтық тексеру аяқталған күнгі сомалар шегінде ҚҚС қайтарылмайды:

2) тексерілетін салық төлеушінің өнім берушілері бойынша «Пирамида» талдамалық есебін талдау нәтижелері бойынша бұзушылықтар анықталды;

3) ҚҚС сомаларының дұрыстығы расталмаған.

Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2018 жылғы 19 наурыздағы № 391 бұйрығымен бекітілген Қосылған құн салығының асып кетуін қайтару қағидаларының (бұдан әрі – Қағида) 11-тармағына сәйкес қайтаруға ұсынылған ҚҚС асып кеткен сомалардың дұрыстығын, сондай-ақ бюджеттен көрсетілетін қызметтерді алушыға қайтарылған, оған қатысты оңайлатылған қайтару тәртібі қолданылған ҚҚС сомаларының дұрыстығын растау бойынша тақырыптық тексеру жүргізу кезінде мемлекеттік кірістер органы тексерілетін салық кезеңі үшін ақпараттық жүйені қолдана отырып, тексерілетін көрсетілетін қызметті алушы бойынша өнім берушілер бойынша «Пирамида» талдамалық есебін қалыптастырады.

Қағидалардың 12-тармағына сәйкес са-

лық органы мыналар:

-) «Пирамида» есебін талдау нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды жою үшін Салық кодексінің 114-бабы 2-тармағының 10) тармақшасында көзделген камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама (бұдан әрі – хабарлама) жіберу бойынша;

-) Салық кодексінің 143-бабына сәйкес көрсетілетін қызметті алушының өнім берушілері және (немесе) өнім берушінің (бұдан әрі – өнім беруші) өнім берушілерін қарсы тексерулерді тағайындау бойынша да шараларды қабылдайды.

Салық Кодексінің және Қағидалардың жоғарыда аталған нормаларынан сот алқасы ҚҚС қайтару үшін ҚҚС есептеу және *тікелей* өнім берушілердің экспорттаушымен жасалған мәміле бойынша төлеу бойынша қайтаруға арыз берілген ҚҚС төлеу бойынша бұзушылықтардың жоқ екендігі маңызды деген қорытындыға келеді.

Экспорттаушының өнім берушісінде үшінші тұлғалармен мәмілелер бойынша бұзушылықтардың болуы не болмауы экспорттаушыға «Бюджеттен қосылған құн салығын қайтару» мемлекеттік қызметін көрсетуге әсер етпеуге тиіс.

Жоғарыда айтылғандарға сүйене отырып, Департаменттің тікелей өнім берушінің және экспорттаушының мәмілелерін ғана емес, өнім берушілердің барлық мәмілелерін (екінші және кейінгі деңгейлер) талдау қажеттігіне қатысты кассациялық шағым шеңберінде ауызша айтылған және Актіде көрсетілген ұстанымы дәрменсіз болып табылады.

Осылайша, жауапкер Тексеру актісінде талапкер мен оның тікелей өнім берушілері арасындағы өзара қатынастарды талдау фактісін (бірінші деңгей) көрсете отырып, іс жүзінде келесі деңгейдегі өнім берушілерді, яғни талапкер мәміле жасамаған заңды тұлғалардың міндеттемелерінің орындалуын тексереді. Осылайша, жауапкер құқық нормасын кеңінен қолданады.

Салық кодексінің 152-бабы 12-тармағының 2) тармақшасына сәйкес тексерілетін салық төлеушінің өнім берушілері бойынша салықтық тексеру аяқталған күні «Пирамида» талдамалық есебін талдау нәтижелері бойынша бұзушылықтар анықталған сомалар шегінде ҚҚС қайтару жүргізілмейді. Бұл ретте аталған тармақта «Пирамида» талдамалық есебінің нәтижелері бойынша анықталған бұзушылықтарды ҚҚС асып

кеткен сомасын қайтарудың оңайлатылған тәртібін қолдануға құқығы бар салық төлеушілердің тікелей өнім берушілері жойған жағдайда 2) тармақшаның ережелері қолданылмайды делінген.

Осылайша, тараптардың тексеру жүргізу тәртібі бойынша, өнім берушілер орындаған хабарламалар, ҚҚС бойынша есептіліктегі сәйкессіздіктер бойынша әртүрлі ұстанымдары бар екендігіне және талапкердің ҚҚС қайтарудың оңайлатылған тәртібіне құқығы бар екендігіне орай, сот алқасы қолданылатын материалдық құқыққа мынадай құқықтық баға береді:

-) «Пирамида» есебі тікелей өнім берушілер бойынша қалыптастырылады (яғни талапкерге қызмет көрсеткен (жұмысты орындаған), талапкерден есептелген ҚҚС сомасы шеңберінде тауар жеткізген адамда айналымның көрсетілуі тексеріледі);

-) Салық кодексінің 152-бабының 10-тармағына сәйкес «Пирамида» есебі шеңберінде МҚД талапкердің тікелей өнім берушілеріне Салық кодексінің 114-бабы 2-тармағының 10) тармақшасында көзделген хабарламаны (камералдық бақылау) жіберуге тиіс. Осы хабарлама Салық кодексінің 96-бабына сәйкес салық төлеушінің хабарламаларды орындауы үшін көзделген мерзімдерді ескере отырып жіберілуге тиіс;

-) тексеру аяқталған кезде тексерушілер қойылған хабарламаларды тікелей өнім берушілермен пысықтағанына көз жеткізуге тиіс. Бұл ретте Салық кодексі жауапкерді осы фактіні тексерудің қолданылатын құралдарында шектемейді, «Пирамида» есебін қайта бастауға тыйым салмайды.

ӘРПК-нің 5-бабының екінші бөлігіне сәйкес жеке тұлғалардың бұзылған немесе даулы құқықтарын, бостандықтарын мен заңды мүдделерін, заңды тұлғалардың жария-құқықтық қатынастардағы құқықтарын мен заңды мүдделерін тиімді қорғау және қалпына келтіру мақсатында әкімшілік істерді әділ, бейтарап және дер кезінде шешу әкімшілік сот ісін жүргізудің міндеті болып табылады.

Талапкер кассациялық шағымда тексеру аяқталған күні бұзушылықтарды жойған 13 өнім беруші бойынша фактілерді келтіргенін ескере отырып, жауапкер 14 өнім беруші бойынша материалдарды қоса тіркеу туралы өтінішхатты мәлімдеді, істі объективті қарау мақсатында және ӘРПК міндеттерін негізге ала отырып, сот алқасы жауапкерге талапкер мен оның тікелей өнім берушілері (27 компания) арасындағы соттың құқықтық ұста-

нымын ескере отырып, даулы кезеңде өзара есеп айырысуларды тексерудің және тиісті ҚҚС төлеудің қайталама әкімшілік рәсімін жүргізу жөнінде міндеттеме жүктеуді орындады деп тапты.

Бұл ретте, тексеру шеңберінде белгіленген және талапкердің өтініші бойынша бастамашылық жасалған Тексеру актісінде көрсетілген барлық қалған фактілер мен мән-жайларға дау айтылмайтындығына байланысты жаңа әкімшілік рәсімді қозғау (жаңа тексеруді тіркеу) талап етілмейді.

Осылайша, осы іс бойынша жаңа шешім шығарылды, салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарлама күшін жойды. Сот Департаментті талапкердің арызы бойынша қозғалған әкімшілік рәсімді соттың құқықтық ұстанымын ескере отырып, қайта жүргізуге және аяқтауға міндеттеді.

Әкімшілік сот ісін жүргізудің ерекшелігі – істі қайтадан әкімшілік рәсім жүргізуге жіберу мүмкіндігі болып табылады.

Осындай тұжырымдар 2022 жылғы 8 желтоқсандағы №6001-22-00-бап/1172 қаулысында көрсетілді, онда ҚҚС қайтару мәселесі де шешілген.

Мәселен, ҚҚС сомасының дұрыстығы бойынша тексерушіде сұрақтар туындаған жоқ. Мәмілелерді растайтын құжаттар салықтық тексеру барысында талданды, оның ішінде: шот-фактуралар, төлем құжаттары, шот карточкалары, бухгалтерлік есеп регистрлері, келісімшарттар, шарттар, ҚҚС бойынша декларациялар, кедендік декларациялар, тауар-көлік жүкқұжаттары, тауарларды әкелу туралы арыздар, авиажүкқұжаттар – яғни мәмілелер жасау, тауарларды тасымалдау фактісін растайтын дәлелдер.

МҚД және жергілікті соттар Алматы қаласы Түрксіб аудандық сотының С.С. Лукашов (талапкердің меншік иесі) С.В. Змейковқа сенімхат бергенін және өз кәсіпорнымен айналыспағанын көрсетіп, С.В. Змейковқа қатысты 29.03.2021 ж. үкіміне (бұдан әрі – үкім) сілтеме жасайды.

Алайда, Алматы қ.СМЭС-тің 10.09.2019 ж. заңды күшіне енген шешімі бар, оған сәйкес Алматы қ. Медеу ауданы ІІБ-нің «Азия Аэроснаб» ЖШС-не мемлекеттік тіркеуді жарамсыз деп тану туралы талап арызын қанағаттандырудан бас тартылды. Кейіннен шағымданғаннан кейін бұл шешім өзгеріссіз қалды және күшіне енді.

Осылайша, ҚҚС қайтарылғанын растаудан бас тарту тек үкімге байланысты. Экспорт кеден органының деректерімен, банктермен және тексеру актісінде көрсетіл-

гендей бастапқы құжаттамамен расталады.

Тиісінше, көрсетілген бөлімде талапкердің дәлелдері негізделген болып табылады.

Салық кодексі қайтарудан бас тартудың нақты негіздерін белгілейді. Бұл ретте, көрсетілген негіздерде тексерушілердің тексеру актісінде көрсетілген негіздері болмайды.

Талапкердің дәлелі мынадай негіздер бойынша негізделген болып табылады:

1. Талапкерді тіркеу жарамды. Тиісінше, ол ҚҚС қайтаруға талап қоюға құқылы,

2. Бұған дейін Талапкер 2017 жылдың 4 тоқсанына ҚҚС қайтару туралы талап қойған, онда соманың бір бөлігі қайтаруға расталған. Тиісінше, талапкерді тіркеудің жарамсыздығы фактісі күмән тудырмады,

3. Контрабандалық әрекет жасау фактісі бойынша үкім күшіне енгеннен кейін С.В. Змейков салық органы талапкердің тіркеуін немесе мәмілелерін жарамсыз деп тану туралы талап-арыз берген жоқ. Тиісінше, осы фактіні растайтын сот актілері жоқ.

4. Талапкер контрабандалық әрекетке байланысты болуы мүмкін ҚҚС сомаларын қайтаруға ұсынбады.

Осылайша, МҚД мен жергілікті соттардың С.В. Змейковқа қатысты үкімге сілтемесі кеден органдары растаған экспорт фактісі болған кезде ҚҚС қайтарудан бас тартуға және осы банктерден туындайтын валюталық түсімді алуға негіз болып табылмайды.

Жоғарыда айтылғандарға сүйене отырып, сот алқасы талапкердің өтініш берген кезде мерзімі аяқталмаған талап қою мерзімдерін ескере отырып, мәлімделген кезең үшін ҚҚС қайтаруға құқығы бар деп санайды.

Бұл ретте МҚД Салық кодексі талаптарының және соттың құқықтық ұстанымының сөзбе-сөз орындалуын ескере отырып, қайтаруға жататын нақты соманы есептеген жөн.

Осылайша, талапкерге салықтық тексеру аяқталған кезде жауапкер ескіру мерзімінің аяқталуына байланысты салық төлеушіден бас тарта алмайды, өйткені бастапқы қайтару өтініші уақтылы берілген.

Келесі дауда салық органы салық төлеуші өзінің экспортын растай алмады деп есептеді. Алайда соттар бұл ұстаныммен келіспеді. Мәселен, ЖС ӘІСА-ның 2023 жылғы 4 сәуірдегі № 6001-22-00-бап/1775 қаулысында «Жайықмұнай» ЖШС мен Департамент арасындағы тексеру нәтижелері туралы хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы дау қаралды.

Астана қаласы МАӘС-ның 2022 жылғы 30 наурыздағы шешімімен және Астана қаласы сотының ӘІСА-ның 2022 жылғы 12 шілдедегі қаулысымен талап-арыз қанағаттандырылды. Тексеру нәтижелері туралы хабарлама Еуразиялық экономикалық одаққа мүше мемлекеттердің аумағына экспортты растамау себебінен ҚҚС қайтарудан бас тарту бөлігінде заңсыз деп танылды және оның күші жойылды.

Іс материалдарынан Департамент Серіктестікке ҚҚС есептеудің дұрыстығы мен төлеудің уақтылығы, сондай-ақ қайтаруға ұсынылған ҚҚС сомаларының дұрыстығын растау мәселесі бойынша тақырыптық салықтық тексеру жүргізгені көрінеді. Талап қоюда ЕЭО-ға мүше мемлекеттердің аумағына мұнай өнімдерінің экспортын растамау себебінен ҚҚС сомасын қайтаруды растаудан бас тарту бөлігінде хабарлама дауланады.

Салық кодексінің 446-бабының 1-тармағына сәйкес тауарларды Қазақстан Республикасының аумағынан ЕЭО-ға мүше басқа мемлекеттің аумағына экспорттаған кезде ҚҚС нөлдік мөлшерлемесі қолданылады. Салық кодексінің 152-бабының 5-тармағына сәйкес мұндай экспорт кезінде Салық кодексінің 447-бабында көрсетілген құжаттардан алынған мәліметтер ескеріледі, яғни:

1) шарттар (келісімшарттар);

2) аумағына тауарлар импортталған ЕЭО-ға мүше мемлекеттің салық органының белгісі бар тауарларды әкелу және жанама салықтарды төлеу, жанама салықтарды төлеу және (немесе) төлеуден босату және (немесе) төлеудің өзге тәсілі туралы арыз не өтініштердің тізбесі;

3) тауарларды ЕЭО-ға мүше мемлекеттің бірінің аумағынан ЕЭО-ға мүше мемлекеттің екіншісінің аумағына өткізуді растайтын тауарға ілеспе құжаттардың көшірмелері.

Салықтық тексеру барысында талапкер:

1) Беларусь Республикасынан; Ресей Федерациясынан; Қырғыз Республикасынан сатып алушылармен сұйытылған көмірсутек газын экспорттауға арналған шарттар;

2) аумақтарына тауарлар импортталған Беларусь Республикасының, Ресей Федерациясының және Қырғыз Республикасының салық органдарының белгісі бар тауарларды әкелу және жанама салықтарды төлеу туралы арыздар;

3) тауарлардың ҚР аумағынан ЕАЭО-ға мүше мемлекеттің аумағына өткізілуін растайтын теміржол көлігі жүкқұжаттарының телнұсқалары (жөнелтуші үшін).

Салық органы «Келген күні» деген 27-бағандағы межелі станцияда тасымалдаушының күнтізбелік мөрқалыбының бедері бар теміржол жүктері жүкқұжатының ұсынылмағанын ҚҚС сомасын қайтаруды растаудан бас тарту үшін негіз деп көрсетеді (Халықаралық теміржол жүк қатынастары туралы келісімнің «Жүкқұжатты толтыру бойынша түсініктемелер» 8-бабы).

Салық органының пікірінше белгісі жоқ жүкқұжаттың телнұсқасы межелі станцияда тауарларды ҚР аумағынан ЕАЭО-ға мүше басқа мемлекеттің аумағына өткізуді растайтын тауарға ілеспе құжат ретінде қарастыруға болмайды.

Халықаралық теміржол жүк қатынасы туралы келісімнің 2-бөлімінің 7-тармағына сәйкес жүкқұжаттың телнұсқасы өткізу шарты жасалғаннан кейін жөнелтушіге беріледі. Жүкқұжаттың түпнұсқасы, жүктің келгені туралы хабарлама парағы жүкті межелі станцияға дейін алып жүреді және жүкті алушыда, жол ведомосы тасымалдаушыда болады.

Демек, жөнелтушіге арналған жүкқұжаттың телнұсқасы жүкті межелі станцияға дейін алып жүрмейтіндіктен, онда тасымалдаушының күнтізбелік мөрқалыбының бедері болмайды.

Сонымен бірге іс материалдарында тауарлардың ЕАЭО аумағы бойынша өткізілуін растайтын құжаттар бар: теміржол жүкқұжаттары түпнұсқаларының, жол ведомостарының және жүктердің РФ-ға, Беларусьқа және Қырғызстанға келгені туралы хабарламалардың межелі станциядағы тасымалдаушылардың күнтізбелік мөрқалыбының бедері бар көшірмелері. Талапкер өкілінің түсіндірмесінен көрсетілген құжаттарды талапкер сатып алушылардан сотқа ұсыну үшін талап еткендігі көрінеді, өйткені салық органдары жүкқұжаттардың телнұсқаларын назарға алған жоқ.

Талапкер ұсынған құжаттардың толықтығын қамтамасыз ету және дұрыстығын растау мақсатында бірінші сатыдағы сот жауапкерге ЕАЭО КК-нің 49-тарауының тәртібімен Ресей Федерациясының, Беларусь Республикасының және Қырғыз Республикасының кеден органдарынан сатып алушылары сауалға қосымшада көрсетілген компаниялар болып табылатын сұйытылған көмірсутек газының (пропан-бутан қоспасы) ЕАЭО-ға мүше мемлекеттер елдерінің кедендік аумағына экспортын растайтын мәліметтер сұратуды тапсырды.

Соттың сауалдарына аталған мемлекет-

тердің мемлекеттік қызметтері талапкердің 2019-2020 жылдар кезеңінде газ жеткізгенін растады.

Дауды шешіп және талапты қанағаттандырып, жергілікті соттар талапкердің сотқа анық дәлелдер ұсына отырып, тауарды (сұйытылған газды) ЕАЭО елдері мемлекеттерінің аумағына экспортын растауы туралы дұрыс қорытындыға келді, бұл ҚҚС сомасын қайтаруды растаудан бас тарту туралы тексеру актісінің қорытындыларын заңсыз деп тану үшін негіз болды.

Осылайша, соттар тексеру актісі қорытындыларының және қайтаруға жататын ҚҚС сомасын растаудан бас тарту туралы хабарламалардың заңсыздығы туралы шешім қабылдады. Бұл ретте салық органына ҚҚС көрсетілген асып кеткен сомасын қайтару жөнінде міндет жүктелмеген, өйткені салық төлеушіге ҚҚС асып кеткен сомасын жеке шоттан қайтару тәртібі Салық кодексінің 49-тарауына сәйкес тексеру актісі қорытындыларының және хабарламаның шағымданбаған бөлігінде ескере отырып жүзеге асырылуға тиіс.

2.2. Белгіленген мерзімнен кейін қайтарылған ҚҚС сомалары бойынша өсімпұл есептеу

Салық төлеушілерге қайтарылуға жататын ҚҚС іс жүзінде компаниялардың ақшасы болып табылатындығына орай, оны уақтылы қайтармаған кезде салық төлеушілердің атына төленуге тиісті өсімпұл пайда болады.

Аталған ұстаным ЖС ӘІСА-ның МКҚН-нің Басқармаға ҚҚС-ны уақытылы қайтармағаны үшін өсімпұлды есептеу және аудару мәндетін жүктеу туралы талап-арыздары бойынша 2023 жылғы 5 қаңтардағы №6001-22-00-бап/2350 және 2022 жылғы 20 желтоқсандағы №6001-22-00-бап/1535 қаулыларында көрсетілген.

Мәселен, ЖС ӘІСА-ның №6001-22-00-бап/2350 қаулысында тексеру нәтижелері туралы хабарламада және құжаттық салықтық тексеру актісінде 2021 жылғы 1 тоқсандағы ҚҚС асып кеткен сомасы қайтаруға расталғаны, қайтару 2021 жылғы 25 қарашада ғана жүргізілгені, ал бұл әрекет 2021 жылғы 3 қыркүйекті қоса алғанда кешіктірілмей жүргізілуге тиіс екендігі көрсетілген.

МАӘС-тың 2022 жылғы 21 маусымдағы шешімімен, апелляциялық сатыдағы соттың 2022 жылғы 15 қыркүйектегі қаулысымен

және ЖС ӘІСА қаулысымен талап-арыз қанағаттандырылды.

Іс материалдарынан салық органының ҚҚС асып кеткен сомасын қайтаруы 80 күнге кешіктіріліп жүргізілгені көрінеді.

Басқарма қайтаруға расталған асып кеткен ҚҚС-тың уақтылы қайтарылмауын дауламай, қайтарудың өтіп кеткен мерзімі талапкер көрсеткендей 80 күн емес, 78 күн, яғни 2021 жылдың 8 қыркүйегі мен 25 қарашасы аралығында екендігі туралы дәлелдер келтіреді. Сондай-ақ жауапкер қайтару мерзімдерін бұзуға тиісті бақылау шоттарында қолма-қол ақшаның болмауы салдарынан жол берілгенін көрсетеді.

Сот алқасы жергілікті соттардың Салық кодексінің 431, 432 және 434-баптарында көзделген ҚҚС қайтару мерзімі бұзылған кезде салық органының ережелері императивті болып табылатын Салық кодексінің 104-бабы 4-тармағының тәртібімен өсімпұл есептеу жөніндегі міндеті туындайтын тұжырымдарымен келіседі.

Қазынашылық органдары банк операцияларының жекелеген түрлерін жүзеге асыратын ұйымға теңестірілген, салық органдарының ҚҚС асып кеткен сомасын қайтаруға төлем тапсырмаларын орындайды және олардың мемлекет атынан ҚҚС асып кеткен сомасын бюджеттен салық төлеушіге қайтару немесе қайтармау туралы дербес шешімдер қабылдауға құқығы жоқ.

Салық кодексінде өсімпұлды есептеуден босату үшін, оның ішінде қазынашылық бөлімшелерінің тиісті шоттарында ақша жеткіліксіздігінің негіздері бойынша негіздер көзделмеген.

Жергілікті соттар мерзімі өткен күндер саны Салық кодексінің 431-бабының 2-тармағына сәйкес, яғни декларация ұсыну үшін белгіленген мерзімнен бастап күнтізбелік 30 күн өткеннен кейін 55 жұмыс күні негізге алына отырып есептелуге тиіс екендігіне дұрыс баға берді.

Басқарма серіктестіктің салықтарды есепке жатқызуды немесе қайтаруды жүргізгісі келетіндігі туралы алдын ала анық біле алмайтындықтан, Қазақстан Республикасы Қаржы министрінің 2018 жылғы 19 наурыздағы № 391 бұйрығымен бекітілген Қосылған құн салығының асып кетуін қайтару қағидаларына (бұдан әрі – Қағидалар) сәйкес кешіктіру өтініш берілген күннен бастап есептелуге тиіс екендігі туралы дәлел де негізсіз.

«Құқықтық актілер туралы» Заңның (бұдан әрі – Заң) 10-бабының 2-тармағына сәй-

кес Салық кодексі нормативтік құқықтық актілер иерархиясы бойынша Қазақстан Республикасы министрлерінің нормативтік құқықтық бұйрықтарынан жоғары тұр. Салық кодексі ҚҚС қайтару мерзімдерін нақты айқындайды. Тиісінше, Салық кодексінің 104-бабы 4-тармағының нормасы тікелей қолдануға жатады.

Бұл ретте декларация ұсыну үшін белгіленген мерзімнен бастап күнтізбелік 30 күн өткеннен кейін 55 жұмыс күнін есептеген кезде Заңның 14-бабының 3-тармағын басшылыққа алған жөн. Осылайша, Уақыт кезеңімен айқындалатын мерзімнің өтуі Қазақстан Республикасының Конституциясында көрсетілген оқиға басталған күннен басталатын конституциялық мерзімдерді қоспағанда, оның басталуы айқындалған күнтізбелік күннен немесе оқиға басталғаннан кейінгі келесі күні басталады. Бұл есептеу кезінде кешіктіру 80 күнді құрайды.

Өсімпұл төлеу ұлттық қауіпсіздікке қауіп төндіреді деген дәлел де дәлелденбеген. Керісінше, Басқарма өкілі төтенше жағдайға (пандемияға) байланысты жалпы аймақ бойынша осындай сипаттағы 3 шағым ғана бар екенін атап өтті.

3. Бейрезиденттің кірісін тұрақты мекемеге жатқызу

3.1. Көрсетілетін қызметтерге салық салу. Өзара келісу рәсімін қолдану

Аталған мәселе ауқымды инженерлік, мұнай сервистік, тау-кен өндіру және құрылыс объектілерін іске асыру үшін Қазақстанға құрылыс алаңын жобалауды, салуды, қадағалауды жүзеге асыра алатын, ноу-хауды, жаңа технологиялар мен бағдарламаларды бере алатын компаниялар шақырылатындығына байланысты өзекті болып табылады.

Тиісінше, бейрезиденттер персоналды ҚР-ға жіберу және құрылыс алаңдары арқылы тұрақты мекеме құра алады. Егер мұндай тұрақты мекеме нақты елмен Қосарланған салық салуды болдырмау туралы конвенцияның 5-бабының уақытша тестіне сәйкес құрылатын болса, онда осындай тұрақты мекеме арқылы алынған кірістерге Қазақстанда салық салынуға тиіс.

Осылайша, осы салада тұрақты мекеме құру фактісін анықтау және оған ол арқылы да, оның бас офис арқылы да алынған пайданы жатқызу негізгі мәселелер болып табылады.

2023 жылғы 19 қаңтардағы №6001-22-00-бап/1073 қаулысында мынадай жағдай талданды.

«Exalo Drilling» АҚ (бейрезидент) КТС мен өсімпұлды есептеу бөлігінде тексеру нәтижелері туралы хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап қоя отырып, сотқа МКД-ға қарсы талап-арызбен жүгінді.

МАӘС-тың 2021 жылғы 19 қазандағы шешімімен және ӘІСА-ның 2022 жылғы 11 сәуірдегі қаулысымен талап-арыздан бас тартылды.

Жалпы МКД талапкерге:

1) шегерімдерді растайтын құжаттарсыз 69 323 048 теңге сомасына асырғандығын;

2) бас офистің жалпы әкімшілік және басқару шығыстарының (бұдан әрі – «ЖАБШ») шегерімдерін 1 134 712 456 теңге сомасына асырғандығын;

3) 10% таза кіріске корпоративтік табыс салығының (бұдан әрі – КТС) төмендетілген мөлшерлемесін негізсіз қолдануды тағады, бұл салықты 226 230 379 теңге мөлшерінде қосымша есептеуге алып келді.

Кассациялық шағымда талапкер көрсетілген барлық позицияларға шағымданады. Талапкер даулы сот актілерін шығарған кезде соттар материалдық немесе процестік құқықтың нормаларын бұзып, дұрыс қолданбағанын атап өтті. Атап айтқанда:

1) соттар Конституцияның 4-бабының 3-тармағын елемеді, оған сәйкес Республика бекіткен халықаралық шарттардың Республика заңдарынан басымдығы болады;

2) даулы сот актілері 1995 жылғы 21 сәуірде ратификацияланған Қазақстан Республикасының Үкіметі мен Польша Республикасының Үкіметі арасындағы Табыс пен капиталға қосарланған салық салуды жою және салық төлеуден жалтаруға жол бермеу туралы конвенцияның (бұдан әрі – «Конвенция») 10-бабының 6-тармағын бұзып шығарылған;

3) соттар КТС және қосылған күн салығы бойынша декларациялардың алшақтықтары Департаменттің филиал шегерімдерін алып тастауы үшін негіз бола алмайтындығы фактісін елемеді;

4) Компанияның сертификатты неғұрлым кеш мерзімде ұсыну мүмкіндігі туралы дәлелі ҚР Жоғарғы сотының қаулысымен расталады;

5) соттардың талап қоюдың ескіру мерзімдері бөлігіндегі қорытындылары салық төлеушінің адалдық қағидатын бұзады;

6) сот шешімі ӘРІПК-нің 152-бабында

оның мазмұнына қойылатын талаптарға сәйкес келмейді.

Апелляциялық сатыдағы сот осы іс бойынша осындай бұзушылықтарға мыналарға орай жол берді.

Конституцияның 4-бабының 3-тармағына, 2008 жылғы Салық кодексінің 2-бабының 5-тармағына және 2017 жылғы Салық кодексіне сәйкес, егер Қазақстан Республикасы ратификациялаған халықаралық шартта Салық кодексіндегіден өзгеше қағидалар белгіленсе, аталған шарттың қағидалары қолданылады.

«Қазақстан Республикасының халықаралық шарттары туралы» ҚР Заңының 20-бабының 1-тармағы Қазақстан Республикасының қолданыстағы әрбір халықаралық шартын Қазақстан Республикасының міндетті және адал орындауына жатады деп көзделеді.

Сот алқасы 2020 жылдың 01 қарашасында салықтық тексеру аяқталғаннан кейін талапкер екенін анықтады:

- 2020 жылғы 26 қарашада Конвенцияның 25-бабына сәйкес Польшаның құзыретті органына Қазақстан Республикасының құзыретті органымен өзара келісу рәсімін жүргізу туралы № дкр11.9149.38.2020 арызбен жүгінді. Арызда жауапкер тексеру нәтижесінде көрсеткен барлық негіздер көрсетілген. Конвенцияның 3-бабының 1-тармағына сәйкес Қазақстанда «құзыретті орган» – бұл Қазақстан Республикасының Қаржы министрлігі (бұдан әрі – ҚР Қаржымині) немесе оның уәкілетті өкілі;

- 2020 жылғы 20 желтоқсанда ҚР Қаржыминіне хабарламаға № Kaz/2020/84 шағым жолдады.

2021 жылғы 3 ақпанда Польша Республикасының Қаржы, қорлар және өңірлік саясат министрлігі (Конвенцияның мақсаттары үшін Польшаның құзыретті органы, бұдан әрі – ПР Қаржымині) Қазақстан Республикасы Мемлекеттік кірістер комитетінің (бұдан әрі – ҚР Қаржымині МКК) атына А.Бағыбаев пен А.Нұрпейісовке (ЭЫДҰ ақпаратына сәйкес байланыс деректері) талапкердің арызының көшірмесімен бірге өзара келісу рәсімін өткізу туралы электрондық хат жолдады.

Кассациялық алқаның сот отырысында А.Бағыбаев (ҚР Қаржымині департамент директорының орынбасары) бұл сауалды алғанын, алайда оның ҚР Қаржымині МКК-ден жұмыстан шығуына және ҚР Қаржыминіне ауысуына байланысты ол кезеңде қаралмағанын және назардан тыс қалғанын

түсіндірді.

2021 жылғы 21 маусымда ҚР Қаржымині ПР Қаржыминінің сауалын ескерместен, хабарламаны өзгеріссіз қалдыру туралы № 004-ДА/ЗТ-П-3735 шешім шығарды, ал талапкердің шағымдары қанағаттандырылмады.

2021 жылғы 23 тамызда ПР Қаржымині Қазақстан Республикасының атына қайтадан жазбаша арыз жолдады. А.Бағыбаев бұл сауалды алғанын растады. Алайда, талапкер МАӘС-қа әкімшілік талап-арыз бергендігіне орай, бұл сауал да жауапсыз қалды.

Сонымен қатар, Конвенцияның 25-бабының 1-тармағына сәйкес, егер адам Уағдаласушы Мемлекеттердің біреуінің немесе екеуінің де әрекеттері осы Конвенцияның ережелеріне сәйкес емес салық салуға алып келеді деп есептесе, ол осы Мемлекеттердің ішкі заңнамасында көзделген қорғау құралдарына қарамастан, өз ісін өзі резиденті болып табылатын Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органдарына қарау үшін ұсына алады.

Осылайша, Конвенцияның осы нормасына сәйкес Қоғам Польшаның резиденті бола отырып, Конвенцияға сәйкес емес оның салық салу тәртібін бұзушылықтарды жою мақсатында өзара келісу рәсімін жүргізу үшін ПР Қаржыминіне жүгінді.

Конвенцияның 25-бабының 2-тармағына сәйкес құзыретті орган, егер ол талапты негізді деп санаса және егер ол өзі қанағаттанарлық шешімге келе алмаса, Конвенцияға сәйкес келмейтін салық салуды болғызбау мақсатында мәселені екінші Уағдаласушы Мемлекеттің құзыретті органымен өзара келісім бойынша шешуге ұмтылатын болады.

Осылайша, ПР Қаржымині наразылықты негізді деп тауып, Қазақстан Республикасының құзыретті органына жүгінді.

Конвенцияның кіріспесіне сәйкес Қазақстан Республикасының Үкіметі мен Польша Республикасының Үкіметі қосарланған салық салуды жою және табыс пен капиталға салық төлеуден жалтарудың алдын алу үшін екі Мемлекет арасындағы экономикалық, ғылыми, техникалық және мәдени байланыстарды нығайтуға және дамытуға ұмтылысты басшылыққа ала отырып, Конвенция жасады.

Халықаралық шарттар құқығы туралы Вена конвенциясының (бұдан әрі – Вена конвенциясы) 31-бабына сәйкес:

1. Шарттардың контекстінде олардың терминдеріне берілуге тиіс әдеттегі мағынаға

сәйкес, сондай-ақ шарттың объектісі мен мақсаттарына орай Шарт адал түсіндірілуге тиіс.

2. Шартты түсіндіру мақсатында контекст кіріспені қоса алғанда, мәтіннен басқа қосымшаларды да қамтиды.

Жоғарыда айтылғандарды негізге ала отырып, сот алқасы халықаралық шарттың, атап айтқанда Конвенцияның ережелерін адал орындау негізінде екі мемлекеттің құзыретті органдары арасында Конвенцияның мақсаттарына қол жеткізуге бағытталған және Қаржымині бастамашы болған өзара келісу рәсімі жүргізілуге тиіс деп санайды.

Бұл ретте Вена конвенциясының 26 және 27-баптарына сәйкес, *раста sunt servanda* – әрбір қолданыстағы шарт оған қатысушылар үшін міндетті және олар оны адал орындауға тиіс. Қатысушы шартты орындамауы үшін ақтау ретінде ол өзінің ішкі құқығының ережелеріне сілтеме жасай алмайды.

Осылайша, сот алқасының пікірінше, Қоғамның сотқа талап-арыз беруі ҚР Қаржыминінің не оның ҚР Қаржымині МКК уәкілетті өкілінің өзара келісу рәсімін жүргізу міндеттемесін тоқтатпайды.

Бұдан басқа, ӘРПК-нің 427-бабы төртінші бөлігінің 4) тармақшасына сәйкес, егер сот іске қатысуға тартылмаған адамдардың құқықтары мен міндеттері туралы мәселені шешсе, кез келген жағдайда бірінші сатыдағы сот шешімінің күші жойылуға жатады.

Бұл іске мүдделі тұлғалар ретінде қатысу үшін Польша тарапымен өзара келісудің бастамашылық рәсіміне орай ҚР Қаржымині мен ҚР Қаржымині МКК-ні тартқан жөн.

Баяндалғанды ескере отырып, сот алқасы істі толық, жан-жақты және объективті қарау үшін әкімшілік істі бірінші сатыдағы соттың жаңадан қарауына жіберу және өзара келісу рәсімінің нәтижесін ескере отырып шешім шығару қажет деп санайды.

Қорытындылар:

Жалпы, халықаралық шарттарды қолдану және ҚР Үкіметінің халықаралық міндеттемелерді орындауы мәселесі қойылған барлық шағымдарда ЖС ӘІСА келісімдердің бағыты мен мақсаттарын қатаң сақтайды. Көрсетілген міндеттемелерді орындамау елдің беделіне теріс әсер етуі және шетелдік инвесторларды Қазақстанға тарту кезінде салдары және республика үшін жобалардың қымбаттауы болуы мүмкін.

Тиісінше, қосарланған салық салу фактілері орын алған тікелей салық төлеуші қорғау үшін Польшаның уәкілетті органы-

на жүзінгендіктен және Конвенцияда көзделген рәсімге бастамашылық жасалғандықтан, істі кешенді және әділ шешу үшін ҚР Қаржыминінің мүдделі тарап тартуға тиіс.

Жалпы, әрбір әкімшілік орган өзіне жүктелген функцияларды уақтылы жүзеге асыруға тиіс. Бұл мәлімдеме Министрліктер үшін де әділ. Сотқа дейінгі тәртіппен қаралуы мүмкін барлық мәселелер, олар шындығында сотқа дейін шешілген жағдайда, Үкіметке мәселелерді кешенді шешуге мүмкіндік беруге тиіс.

3.2. Бейрезиденттің қызмет көрсетуі арқылы тұрақты мекеме құру және бюджеттен ТК-ден КТС қайтару

Келесі дауда «Doosan Heavy Industries & Construction Co., Ltd (Дусан хеви индустриес энд констракшн)» АҚ-ның Департаментке талап-арызы бойынша 2022 жылғы 13 желтоқсандағы №6001-22-00-бар/1072 қаулымен талапкер тұрақты мекеме құрылмаған және тиісінше бейрезидент ҚР-да салық төлеуге міндетті емес, яғни табыс төлеу кезінде одан Қазақстанда ұсталған салықты қайтаруға құқығы бар деп санайтын мәселе қаралады.

Талап-арыз 2021 жылғы 8 қаңтардағы төленген табыс салығын қайтарудан бас тарту туралы шешімді заңсыз деп тану туралы, 2017-2020 жылдар аралығындағы кезеңде төленген табыс салығын қайтару туралы шешім қабылдауға мәжбүрлеу туралы болды.

Атырау облысының МАӘС 2021 жылғы 27 желтоқсандағы және Атырау облысының ӘІСА 2022 жылғы 26 сәуірдегі шешімі талап-арыздан бас тартты.

АҚ Оңтүстік Корея Республикасында заңды тұлға ретінде тіркелген компания болып табылады. Қызмет түрі – бастапқы металл өңдеу және кәдімгі жабдық, көлік техникасы, электр сигналымен құлақтандыру жүйесі бойынша көрсетілетін сервистік қызметтер және сигнал беру жүйелері, электрмен жабдықтау және басқару құрылғысы, электр жабдығы, өндірістік процесті автоматты өлшеу және бақылау үшін жарақтандыру, су беру қызметі, қоғамдық құрылыстар, зауыттар (өнеркәсіптік), техникалық жарақтандыру құрылысы.

2014 жылғы 27 желтоқсанда АҚ мен «Karabatan Utility Solutions» жауапкершілігі шектеулі серіктестігі (бұдан әрі – ЖШС) арасында «Ұлттық индустриялық мұнай-хи-

мия технопаркі. Электр станциясы» арнайы экономикалық аймағының инфрақұрылымдық объектілерін салу» жобасын жобалауға, материалдық-техникалық қамтамасыз етуге және іске асыруға арналған құрылысты басқаруға шарт (бұдан әрі – шарт) жасалды.

2015 жылғы 22 сәуірде АҚ Қазақстан Республикасындағы филиалды (бұдан әрі – филиал) тіркеді.

2014 жылы жасалған шартты орындау 2020 жылды қоса алғанда жүзеге асырылды. Шарт шеңберінде орындалған жұмыстардың актілері 2017 жылдан бастап 2020 жыл кезеңінде жасалды.

Қоғам Қазақстан Республикасының Үкіметі мен Корея Республикасының Үкіметі арасындағы Қосарланған салық салуды болдырмау және табыс салығына қатысты салық салудан жалтаруға жол бермеу туралы конвенция (бұдан әрі – Конвенция) негізінде 2017 жылдан бастап салық кезеңдері үшін төлем көзінен ұсталатын корпоративтік табыс салығын (бұдан әрі – ТК-ден КТС) қайтаруға МКД-ға өтінішпен жүгінді.

2021 жылғы 08 қаңтарда МКД Қоғамның қызметі Қазақстан Республикасында тұрақты мекеменің құрылуына алып келді (бұдан әрі – МКД шешімі) деген уәжбен салықтық өтініштерді қараудан бас тартты. МКК-нің 2021 жылғы 08 қыркүйектегі шешімімен ТК-ден КТС-ті қайтарудан да бас тартылды.

Талапкер шартты оффшорлық және он-

шорлық қызметтерге бөлінуге байланысты талапкер бас офис орындаған оффшорлық бөлікке жататын ТК-ден КТС-ті қайтаруды алуға құқылы деп уәждеп, МКД-ның ТК-ден КТС-ті қайтарудан бас тарту жөніндегі әрекеттеріне шағымданды.

Кассациялық шағымда АҚ мынадай дәлелдерді көрсетеді:

1-дәлел. Соттар нормативтік құқықтық актілердің нормаларына және жауапкердің дәлелдерін растамайтын, керісінше оларды жоққа шығаратын өзге де құжаттарға сілтеме жасайды, ЭЫДҰ-ның Модельдік Конвенциясына тұрақты мекеменің (бұдан әрі – ТМ) кірісін айқындау бөлігінде Түсініктемелердің ережелерін қолдану қажет. Бұл жағдайда кірістің оффшорлық бөлігін ТМ-ға тартуға болмайды.

2-дәлел. Конвенция мен «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Кодекстің (бұдан әрі – ҚР СК) нормалары талапкерде Корея Республикасында табыс салығын төлеу туралы дәлелдемелердің болуын талап етпейді.

ЖС ӘІСА осы іс бойынша жергілікті соттар шешімдерінің күшін жою үшін негіздер белгіледі.

1 және 2-дәлелдер бойынша.

1. Шарт бойынша талапкер орындайтын жұмыстар мен көрсететін қызметтер мынадай түрде оффшорлық және оншорлық бөліктерге бөлінеді.

Көрсетілетін орны	Оншор – Қазақстан	Оффшор – Оңтүстік Корея
Кім көрсетті	Алматы қаласындағы филиал	Бас офис
Қай бухгалтерлік және салық есебінде көрсетілген	Алматы қаласындағы филиал	
Көлем	- инженерлік жобаны бейімдеу; - авторлық қадағалауды техникалық қолдау; - талапкер әзірлеген және бекіткен жобалық құжаттаманың толық жиынтығын сараптамаға ұсыну; - құрылысты басқару; - ҚР шегінде тасымалдау	- жобалау; - инженерлік-жобалау жұмыстары; - жабдықты беру; - Қазақстан Республикасынан тыс жерлерде жүзеге асырылатын тасымалдау
Құнын бөлу	53 730 000 АҚШ долл.	256 270 000 АҚШ долл.

ТК-ден КТС есептеу әдіснамасын айқындау мақсатында жоғарыда көрсетілген шарттық талаптар болған кезде сот алқасы Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының жанындағы Халықаралық кеңес мүшесінің 2022 жылғы 29 қарашадағы қорытындысын

(бұдан әрі – қорытынды) алды.

Осы қорытындыда Конвенцияны қолдану бойынша жауапкер ұсынған және жергілікті соттар қолдаған ұстанымнан өзгеше ұстаным көрсетілген.

2. Қорытындыны ескере отырып, сот

алқасы жергілікті соттар Конвенция мен ҚР СК ережелерін қолдану кезінде «Қазақстан Республикасындағы сәулет, қала құрылысы және құрылыс қызметі туралы» Заңның ережелерін ескере отырып, жобалау, инженерлік-жобалау жұмыстары мен құрылыс жұмыстары қаншалықты бірдей жұмыс түрлері болып табылатынына баға бермегенін атап өтті.

Жергілікті соттар ҚР СК 645-бабы 8-тармағының нормаларына да талдау жүргізген жоқ.

3. Сондай-ақ сот алқасы талапкердің оған 226 472 076 теңге мөлшерінде ТК-ден КТС сомасын қайтаруды сұрағанын анықтады. МКД шешімімен оған көрсетілген соманы, оның ішінде ТК-ден КТС-ті қайтаруға өтініш берген кезде бюджетке нақты 188 883 020 теңге төленгендіктен қайтарудан бас тартылды.

Талапкер 37 371 216 теңге көлеміндегі ТК-ден КТС сомасындағы айырманы да талапкер төлегенін түсіндірді. Жергілікті соттар бұл мәселеге, атап айтқанда, бюджеттен қандай салық сомасы қайтарылуға жататындығына баға берген жоқ.

4. 2017 жылғы ТК-ден КТС қайтару мәселесі бойынша да Комитеттің 2019 жылғы 30 желтоқсандағы және 2020 жылғы 05 наурыздағы шешімдеріне қатысты МАЭС-тың 2021 жылғы 09 қарашадағы 2015, 2016 және 2017 жылдардағы ТК-ден КТС қайтару жөніндегі шешімі (бұдан әрі – МАЭС-тың шешімі) бар.

Талапкер мен жауапкер сот алқасына осы даудың түпкілікті мәртебесіне, тараптардың МАЭС шешімін орындауына қатысты түрлі түсініктемелер берді. Жергілікті соттар да түпкілікті сот актісінің қорытындыларына және осы сот актісінің тұжырымдары ағымдағы дауға әсер ете ме, жоқ па деген баға берген жоқ.

Осылайша, сот алқасы жергілікті соттар талапарызды қарауға әсер ететін даудың барлық мән-жайларын анықтаған жоқ деп санайды. Баяндалғанды ескере отырып, істі толық, жан-жақты және объективті қарау үшін әкімшілік істі апелляциялық сатыдағы сотқа жаңадан қарау үшін жіберу қажет.

Жаңадан қараған кезде осы қаулының 2-4-тармақтарында сот алқасы көрсеткен қорытындыны, сондай-ақ мәселелерді зерттеу және осы мән-жайларға тиісті құқықтық баға беру қажет.

Жалпы, даулардың осы санаты бойынша тұрақты мекеменің нақты немен айналысатынын, бас офистен қандай көрсетілетін

қызметтер тікелей алынғанын, қызметтер Қазақстан Республикасынан тыс жерлерде көрсетілді ма жоқ па екендігін анықтау қажет.

Маманның қорытындысы істе бар.

Бас офис көрсететін қызметтерді Қазақстандағы филиалға жатқызу мәселесі де КАТКО бойынша дауда қойылды.

4. Пассивті кірістер

4.1. ТК-ден КТС қайтару бойынша тексеру жүргізу тәртібі

Әзірлемелерді беру және жаңа ақпараттық өнімдерді пайдалану мүмкіндігі қазақстандық клиенттердің бейрезиденттерге роялти төлеуіне алып келеді.

Салық кодексінің ережелеріне сәйкес роялти үшін ТК-ден КТС стандартты мөлшерлемесі 15%-ды құрайды. Бұл ретте мұндай роялтилерге Қазақстанда төмендетілген мөлшерлеме бойынша салық салынуы мүмкін. Төмендетілген мөлшерлеме кірісті төлеу кезінде немесе салықты 20% мөлшерлеме бойынша ұстап қалу кезінде бірден қолданылуы мүмкін, бейрезидент салықты (мөлшерлемедегі айырманы) қайтаруға өтініш беруге құқылы.

«Алматы қаласының көлік холдингі» ЖШС осындай өтініш беріп, қайтарым алған жоқ. 2023 жылғы 18 қаңтардағы № 6001-22-00-бап/1324 қаулымен серіктестіктің Департаментпен дауы былайша шешілді.

Серіктестік Департаментке 2021 жылғы 25 қазандағы №632 салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаның күшін жою туралы талап-арызбен сотқа жүгінді.

МАЭС-тың 2022 жылғы 21 қаңтардағы шешімімен және Алматы қалалық сотының ӘІСА-ның 2022 жылғы 2 маусымдағы қаулысымен талап-арыздан бас тартылды. Мынадай негіздер бойынша сот актілерінің күші жойылды.

Сотта 2020 жылғы 30 қазанда Ресей Федерациясының резиденті «Золотая корона» жабық акционерлік қоғамы (бұдан әрі – ЖАҚ, бейрезидент) Департаментке бейрезидент Серіктестікке төлеген кірістерден қосарланған салық салуды болдырмау туралы халықаралық шарт негізінде төленген табыс салығын немесе шартты банктік салымды бюджеттен қайтаруға салықтық өтінішпен жүгінгені анықталды.

Салық өтінішіне сәйкес бейрезидент-

ке кірістер есептелген кезең – 2017 жылғы 1 қаңтардан бастап 2018 жылғы 30 маусым. Салық төлеушіде кіріс пайда болған жыл – 2018 жыл, қайтаруға ұсынылған жалпы сома – 10 399 766 теңге.

Салық өтініші негізінде Департамент бей-резидент бюджеттен төлеген табыс салығын қайтару мәселелері бойынша тақырыптық тексеру жүргізу туралы 2020 жылғы 11 қарашадағы №632 нұсқама (бұдан әрі – Нұсқама) шығарды: корпоративтік табыс салығы (бұдан әрі – КТС), Нұсқамада тексерілетін кезең 2017 жылғы 1 қаңтардан бастап 2020 жылғы 30 маусым арылығында айқындалды.

Тексеру барысында Серіктестік пен ЖАҚ арасында тексерілетін кезеңде өзара есеп айырысу жүргізілген мынадай шарттар жасалғаны анықталды:

- Жүйені бағдарламалық қамтамасыз етуді (бұдан әрі – Жүйені БҚ) қарапайым (айрықша емес) лицензия шарттарында Алматы қаласы мен Алматы облысының аумағында пайдалану құқығын беру және Жүйені БҚ баптау және орнату жөнінде қызметтер көрсету, Серіктестіктің қызметкерлеріне Жүйені пайдалану және БҚ-мен жұмыс істеу жөнінде нұсқама жүргізу жөнінде қызметтер көрсету туралы 2015 жылғы 10 қыркүйектегі №ТК – 20150615 шарт (бұдан әрі – 1-шарт);

- Алматы және Алматы облысының аумағында терминалдарды параметрлеу бойынша қызметтер көрсету туралы 2016 жылғы 1 шілдедегі №ТК-20160628 шарт (бұдан әрі – 2-шарт);

- БҚ қайта өңдеу (түрлендіру) жөніндегі жұмыстарды орындауға және Тапсырыс берушіге қарапайым шарттарда (Алматы және Алматы облысының аумағында айрықша емес лицензия шарттарында) қайта өңделген (түрленген) БҚ-ға пайдалану құқығын беруге арналған 2016 жылғы 2 ақпандағы №ТК-20151230/R шарт (бұдан әрі – 3-шарт);

- техникалық қолдау қызметтерін көрсетуге арналған 2015 жылғы 25 қыркүйектегі №ТК-20150702 шарт (тапсырыс берушінің мамандарына сәйкессіздіктерді түзету, баптау, Жүйенің БҚ негізгі шығарылымының мүмкіндіктері және оларды дамыту мәселелері бойынша жедел қашықтықтан консультация беру, ақпараттық жүйелерді қолдау жобасын басқару, оқыс оқиғадар мен проблемаларды басқару, техникалық қолдау шеңберіндегі технологиялық жақсартулар) (бұдан әрі – 4-шарт);

- техникалық қолдау қызметтерін көрсету туралы 2018 жылғы 17 мамырдағы №ТК-

20180427 шарт (баптау, мүмкіндіктер бөлігінде сауалдарды қабылдау, өңдеу, штаттан тыс жағдайлардың сәйкессіздіктерін жою, ақпараттық жүйелерді қолдау жобасын басқару, оқыс оқиғалар мен проблемаларды басқару, техникалық қолдау шеңберінде технологиялық жақсарту) (бұдан әрі – 5-шарт).

Департамент 2021 жылғы 25 қазанда №632 құжаттық салықтық тексеру актісін жасады, оның қорытындыларына сәйкес бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдалану құқығын беруге, бағдарламалық қамтамасыз етуді баптау және орнату жөнінде қызметтер көрсетуге байланысты 1-шарт негіз қалаушы болып табылады, ал 2-5-шарттар қосалқы сипатта болады, осыған байланысты 1-шартқа қатысты қолданылатын салық салу режимі де 2-5-шарттарға қатысты қолдануға жатады және Салық кодексінің 644, 646-баптарына сәйкес 1-5-шарттар шеңберінде ЖАҚ алған кірістер Қазақстан Республикасы мен Ресей Федерациясының Үкіметтері арасындағы Қосарланған салық салуды болдырмау және табыс пен мүлікке салынатын салықтарға қатысты салық салудан жалтаруға жол бермеу туралы конвенцияның (Мәскеу, 1996 жылғы 18 қазан) ережелерін ескере отырып, роялти түріндегі кірістер деп танылады және 10% мөлшерлеме бойынша салық салынуға жатады.

Осыған байланысты, Департамент ЖАҚ пен Серіктестік арасындағы өзара есеп айырысулар бойынша тақырыптық тексеру қорытындысы бойынша КТС сомасын бей-резидент үшін 12 924 398 теңге, 2 949 349 теңге сомасында өсімпұлды қосымша есептеді.

Тиісінше, Департамент 2021 жылғы 25 қазанда тексеру нәтижелері туралы хабарлама (бұдан әрі – Хабарлама) шығарды, онда талапкерге 12 924 398 теңге мөлшерінде КТС және 2 949 348,52 теңге мөлшерінде өсімпұл сомасы және қайтарылуға жататын салық сомасы туралы 2021 жылғы 26 қазандағы шешім 10 144 431 теңге мөлшерінде қосымша есептелді.

Талапкер тексеру нәтижелерімен келіспей, сотқа осы талап-арызбен жүгінді.

Талап қоюдан бас тарта отырып, бірінші және апелляциялық сатыдағы соттар Серіктестікке қатысты тақырыптық тексеру заңға сәйкес және онда көзделген тәртіппен жүргізілді деген қорытындыға келді.

Бірінші және апелляциялық сатыдағы соттардың бұл тұжырымдары негізсіз болып табылады, олар қолданыстағы заңнаманың нормаларына сәйкес келмейді.

«Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» Қазақстан Республикасы Кодексінің (бұдан әрі – Салық кодексі) 2-бабының 2-тармағына сәйкес Салық кодексінде көзделмеген салықтар мен бюджетке төленетін төлемдерді төлеу жөніндегі міндет ешкімге жүктелмейді.

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

Салық кодексінің 8-бабының 4-тармағына сәйкес салық заңнамасын бұзушылық салықтық тексерулер жүргізу барысында сипатталған болуға тиіс. Тұжырымдарды негіздеу және Қазақстан Республикасының салық заңнамасын бұзу фактісін айғақтайтын мән-жайларды ашып көрсету салық органдарына жүктеледі.

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

Бұдан басқа, Салық кодексінің 8-бабының 5-тармағына сәйкес салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымды қарау кезінде Қазақстан Республикасы салық заңнамасының барлық белгісіздіктері мен реттелмеген мәселелері салық төлеушінің (салық агентінің) пайдасына түсіндіріледі.

Осыған ұқсас нормалар ӘРПК-нің 12-бабында көзделген, оған сәйкес Қазақстан Республикасының әкімшілік рәсімдер туралы заңнамасының барлық күмәндері, қайшылықтары мен түсініксіздіктері әкімшілік рәсімге қатысушының пайдасына түсіндіріледі.

Сонымен қатар, Департаментте 2-5-шарттар бойынша төленген табыстарға қатысты КТС есептелген сомасын тексеру және түзету жүргізу үшін негіздер болмады.

Мәселен, Салық кодексінің 145-бабы 1-тармағының 8) тармақшасына сәйкес өзгелердің ішінен халықаралық шарттың ережелерін қолдануға байланысты бюджеттен табыс салығын қайтаруға бейрезиденттің салық өтініші бойынша жүзеге асырылатын тексерулер жоспардан тыс тексерулер болып табылады.

Салық кодексінің 673-бабының 3-тармағына сәйкес бейрезиденттің бюджеттен табыс салығын қайтаруға өтінішін қарау кезінде салық органы тақырыптық салықтық тексеру жүргізеді. Бұдан әрі, Салық кодексінің 673-бабының 7-тармағында бейрезиденттің өтінішін қарау қорытындыла-

ры бойынша салық органы мынадай: табыс салығын қайтару туралы немесе бөлігінде; табыс салығын қайтарудан бас тарту туралы шешімдердің бірін шығарады.

Осылайша, бейрезиденттердің халықаралық шартқа сәйкес бюджеттен табыс салығын қайтару туралы өтініштері негізінде жүргізілетін жоспардан тыс тақырыптық салықтық тексерулер табыс салығын қайтару немесе қайтарудан бас тарту туралы шешімдер шығару мақсатында ғана жүзеге асырылады.

Қазақстан Республикасы Кәсіпкерлік кодексінің (бұдан әрі – КК) 144-бабының 1-тармағына сәйкес бақылаудың және қадағалаудың нақты субъектісіне (объектісіне) қатысты жоспардан тыс тексеруді тағайындау үшін негіз болған нақты фактілер мен мән-жайлар бойынша бақылау және қадағалау органы тағайындайтын тексеру жоспардан тыс тексеру болып табылады. Демек, жоспардан тыс тақырыптық салықтық тексеруді жүргізу кезінде Департамент бейрезиденттің табыс салығын қайтаруға берген салықтық өтініші аясында бақылауды жүзеге асыруға тиіс еді.

Алайда Департамент 2017 жылғы 1 қаңтардан бастап 2020 жылғы 30 маусым кезеңінде жалпы КТС бойынша тексеруді жүзеге асырды.

ЖАҚ халықаралық конвенцияны қолдануға байланысты табыс салығын қайтару туралы салықтық өтінішпен Департаментке жүгінгені анық анықталды. Өтініште ЖАҚ 10 144 431 теңге сомасында табыс салығын қайтару туралы көрсетті. Табыс салығының мәлімделген сомасы ЖАҚ-қа бюджеттен толық көлемде қайтарылды.

Алайда, Департамент ЖАҚ-тың салық өтініші негізінде қайтаруға сұралған табыс салығының сомасына қатысты тиісті шешім қабылдап, басқа келісімшарттар мен көрсетілетін қызметтер бойынша табыс салығын есептеу мәселелерін қосымша тексерді. Демек, Департамент бейрезидентке табыс салығы сомасын қайтару мәселесі бойынша тақырыптық салықтық тексеру шегінен асып түсті.

Салық кодексінің 145-бабы 3-тармағының 11) тармақшасына сәйкес Департамент уәкілетті органның, яғни Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитетінің (бұдан әрі – Комитет) шешімі негізінде ғана ЖАҚ-тың салықтық өтінішінен тыс мәселелерді зерделеу мақсатында тақырыптық салықтық тексеруді қосымша тағайындай алады.

Комитет Серіктестікті КТС төлеудің дұрыстығы мәселесі бойынша тексеру туралы бұйрық шығармағаны анықталды.

Осылайша, Департамент тақырыптық салықтық тексеру барысында өз өкілеттіктерінен асып кетті деп болжауға болады.

КК-нің 156-бабына сәйкес КК талаптарын өрескел бұза отырып жүргізілген бақылау және қадағалау субъектісіне (объектісіне) бару арқылы тексеру және профилактикалық бақылау мен қадағалаудың нәтижелері жарамсыз деп танылады. КК-нің 156-бабы 2-тармағының 1) тармақшасына сәйкес КК талаптарының өрескел бұзылуына бақылау және қадағалау субъектісіне (объектісіне) бару арқылы тексеру және профилактикалық бақылау мен қадағалау жүргізу негіздерінің болмауы жатады.

Департамент тексеру жүргізу кезінде бейрезиденттің салық өтінішінен тыс шыққанын ескере отырып, салық органында 2-5-шарттар бойынша салықтық міндеттемелерді орындау мәселелерін тексеру үшін негіздер болмады. Демек, нәтижелері бойынша даулы Хабарлама шығарылған салықтық тексеру жарамсыз болып табылады.

ӘРПК-нің 84-бабының төртінші бөлігіне байланысты заңсыз ауыртпалық түсіретін әкімшілік акт міндетті түрде күші жойылуға тиіс.

Іс бойынша дәлелдемелерді жинау және қосымша тексеру талап етілмейтінін ескере отырып, даудың мән-жайлары толық анықталды, алайда бірінші және апелляциялық сатыдағы соттар дәлелдемелерді бағалауда, материалдық және процесстік құқық нормаларын түсіндіруде және қолдануда қателіктер жіберген, сот алқасы талап-арызды қанағаттандыра отырып, іс бойынша шығарылған сот актілерінің күшін жою керек деп санайды.

Қорытындылар: нақты белгіленген әкімшілік рәсімге сәйкес салық төлеушінің өтініші бойынша жүргізілетін тексерулер көрсетілген рәсімнің қағидаларына сәйкес жүргізілуіне тиіс.

Тексеру ТК-ден КТС-ті қайтаруға бағытталғандығына орай Департамент қайтарудан толық немесе ішінара бас тарта алады. Бұл ретте салықты есептеудің дұрыстығы және төлеудің толықтығы бөлігінде заңнаманың сақталуы бойынша жеке тақырыптық не кешенді тексеру шеңберінде салықты қосымша есептеу мүмкін болар еді.

Осыған ұқсас тәсіл «Кселл» АҚ-ның талап-арызы бойынша қолданылды. 2023 жылғы 07 ақпандағы № 6001-22-00-бап/1550 қаулысымен АҚ Департаментке салықтық тексеру нәтижелері бойынша хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап-арыз берді, МАЭС-тың 2022 жылғы 10 ақпандағы шешімімен және апелляциялық сатыдағы соттың 2022 жылғы 19 мамырдағы қаулысымен сот шешімі өзгеріссіз қалды. ЖС ӘІСА сот актілерінің күшін жойды.

Сотта 2019 жылғы 01 тамызда Ресей Федерациясының резиденті «Моби Гир» жауапкершілігі шектеулі қоғам (бұдан әрі – ЖШҚ, бейрезидент) Департаментке АҚ бейрезидентке төлеген кірістерден қосарланған салық салуды болдырмау туралы халықаралық шарт негізінде төленген табыс салығын немесе шартты банктік салымды бюджеттен қайтаруға салықтық өтінішпен жүгінгені анықталды.

Салық өтінішіне сәйкес бейрезидентке 2014 жылғы 26 желтоқсаннан бастап 2016 жылғы 18 маусым аралығында кірістер есептелген кезең және қайтаруға ұсынылған жалпы сома – 2 094 960 теңге. Салықтық өтініш негізінде Департамент ұйғарым шығарды.

Тексеру барысында АҚ мен ЖШҚ арасында тексерілетін кезеңде өзара есеп айырысулар жүргізілген мынадай шарттар жасалғаны анықталды:

- 2014 жылғы 26 желтоқсанда күшіне енетін күнімен 2015 жылғы 13 қаңтардағы №2014-418 Өнімдерді беру және/немесе қызметтер көрсету туралы бас шарт (негіздемелік келісімшарт (келісім) (бұдан әрі – 1-шарт);

- 2014 жылғы 26 желтоқсандағы №2014-419 жабдықты орнату, техникалық қолдау, интеграциялау бойынша тауарларды-техникалық жабдықтарды беруге және кәсіби қызметтер көрсетуге арналған беру шарты (бұдан әрі – 2-шарт).

Департамент құжаттық салықтық тексеру актісін жасады, оның қорытындыларына сәйкес 1-шартқа беру шартының 3.2-тармағының ережелері бағдарламалық қамтамасыз етуге айрықша емес құқықпен бірлесіп жабдықты сатып алу негіз құраушы болып табылады, ал техникалық қызмет көрсету жөніндегі көрсетілетін қызметтер қосалқы сипатта болады. Бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдалану құқығы көмекші сипаттағы техникалық қолдау қызметтерін көрсетумен ұштастыра отырып берілген жағдайда, не-

гізгі бөлікке қолданылатын режим (бағдарламалық қамтамасыз етуді пайдаланудың айрықша емес құқығын беру – роялти) техникалық қолдау бойынша өтемнің барлық сомасына қолданылуы, яғни роялти деп танылуы тиіс.

Осыған байланысты Департамент тақырыптық тексеру қорытындысы бойынша ЖШҚ мен АҚ арасындағы өзара есеп айырысулар бойынша 8 518 038,00 теңге ТК-ден КТС сомасын, даулы хабарламамен 732 251,25 теңге сомасындағы өсімпұлды қосымша есептеді. Бұл ретте өтінішке сәйкес салықты қайтару жүргізілген жоқ.

Департамент тексеру жүргізу кезінде бейрезиденттің салықтық өтінішінен асып кеткенін ескере отырып, нәтижелері бойынша даулы Хабарлама шығарылған салықтық тексеру жарамсыз болып табылады. ӘРПК-нің 84-бабының төртінші бөлігіне орай заңсыз ауыртпалық түсіретін әкімшілік акт міндетті түрде жойылуға тиіс.

Сот алқасы да талапкер атап өткендей, бұрын талапкерге қатысты кешенді салықтық тексеру жүргізілгенін атап өтті. Осы істе дауласқан жауапкер кезенді тексеріп, роялтиді есептеуге қатысты ұстанымын білдірмеді. Жауапкер бұл фактіні жоққа шығарған жоқ.

ӘРПК-нің 13-бабына сәйкес әкімшілік рәсімге қатысушының әкімшілік органның қызметіне деген сенімі қорғалады. Тиісінше, сол бір салық төлеушіні тексеру кезінде салық органының ұстанымы дәйекті болуға тиіс.

Қорытындылар: аталған істерде сот алқасы транзакциялардың мәні мен қосымша есептеулердің мәніне баға берген жоқ, өйткені олар негізінен болмауы мүмкін еді. Сонымен қатар роялтиге салық салу тәртібін бағалауды төменде көрсетілген қаулыда ЖС ӘІСА береді.

4.2. Роялтидің көрсетілетін қызметтерден аражігін ажырату өлшемшарттары

«Прада Қазақстан» ЖШС (бұдан әрі – Серіктестік) Департаментке салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаның күшін жою туралы, құжаттық салықтық тексеру актісін ресімдеу жөніндегі әрекеттерді заңсыз деп тану туралы талап-арыз берді.

Алматы қаласы МАӘС-ның 2021 жылғы 16 қарашадағы шешімімен Серіктестіктің әкімшілік талап-арызын қанағаттандырудан бас тартылды, ұйғарыммен құжаттық са-

лықтық тексеру актісін ресімдеу жөніндегі әрекетті заңсыз деп тану туралы талап бөлігінде Серіктестіктің талап-арызы қайтарылды. Алматы қалалық сотының ӘІСА-ның 2022 жылғы 5 мамырдағы қаулысымен сот шешімі күшінде қалды.

2023 жылғы 28 ақпандағы № 6001-22-00-6АП/1293, 6001-22-00-6ап/1293(2) ҚК СКАД қаулысымен сот актілерінің күші жойылды.

Іс материалдарынан Серіктестік Италия заңнамасына сәйкес әрекет ететін Prada SpA компаниясының (бұдан әрі – «Prada SpA») басқаруындағы Prada компаниялар тобының бөлігі болып табылады.

Компанияның негізгі қызмет түрі – трикотаж, шұлық, аяқ киім және аксессуарлар бөлшек саудасы (қайта сату).

Департамент Серіктестікке қатысты салықтарды және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді дұрыс есептеу және уақтылы төлеу мәніне кешенді салықтық тексеру жүргізді. Тексеру кезеңі: 2017 жылғы 1 қаңтардан бастап 2019 жылғы 31 желтоқсан.

Тексеру актісі мен хабарлама талапкердің өкіліне шығарылған күні тапсырылды. Сондай-ақ, 2021 жылғы 14 маусымда тексеру актісі шығарылған күні қосымша нұсқама негізінде тексеруші тұлғалардың құрамына бас маман А.Т. Айбекова енгізілді.

Жергілікті соттар Департаменттің құжаттық салықтық тексеру нәтижелері бойынша қорытындылары да, қойылған хабарлама да Қазақстан Республикасының қолданыстағы заңнамасының нормаларымен келісіледі және істің нақты мән-жайларына сәйкес келеді дегенге келді.

Сот алқасы аталған тұжырымдарды мынадай негіздер бойынша негізсіз деп санайды.

Салық кодексінің 158-бабы 1-тармағының 10) тармақшасы тексеру актісінде Қазақстан Республикасы заңнамасының талаптары бұзылған тиісті ережелерін көрсете отырып, анықталған бұзушылықтардың егжей-тегжейлі сипаттамасын міндетті түрде көрсетуді көздейді.

Тексеру актісін зерттеу нәтижелері бойынша онда Өнім берушінің Алушыға олардың арасында жасалған шарт пен қызметтер көрсету келісіміне сәйкес көрсететін қызмет түрлерін талдау толық көрініс таппағаны анықталды.

2013 жылғы 24 маусымдағы қызмет көрсету шартына сәйкес Prada SpA Өнім беруші және «Прада Қазақстан» ЖШС Алушы Пра-

да тобының компаниялары болып табылады.

Көрсетілген шарттың Е және F тармақтары Өнім беруші Сатып алушыға көрсететін қызметтер тізбесін көрсетеді, оларға мыналар жатады: ақпараттық технологиялар саласында көрсетілетін қызметтер, сатуды ұйымдастыру жөнінде көрсетілетін қызметтер, корпоративтік қызмет көрсету жөнінде көрсетілетін қызметтер, медиа жоспарлау саласында көрсетілетін қызметтер, техникалық қызмет көрсету жөніндегі қызметтер, сатып алуды ұйымдастыру жөнінде көрсетілетін қызметтер, ұйымдарға қаржылық қызмет көрсету, логистика, байланыс, электрондық коммерция саласында көрсетілетін қызметтер және шартқа қосымшада неғұрлым егжей-тегжейлі сипатталған басқа да көрсетілетін қызметтер.

Сондай-ақ, 2014 жылғы 28 ақпанда «Прада Рус» ЖШҚ мен «Прада Қазақстан» ЖШС арасында аутсорсингтік қызметтер көрсету туралы келісім жасалды (ақпараттық технологияларды басқаруды қамтамасыз ету бойынша, техникалық қолдау саласында, персоналды басқару саласында, заңгерлік қолдау саласында, логистика саласында, бөлшек сауда саласында, жөндеу қызметтері).

Осылайша, сот алқасы Департамент тексеру актісінде зияткерлік меншік объектілерін беруге қатысты қате тұжырымдар жасай отырып, серіктестікке көрсетілетін қызметтердің тізбесін толық зерттемеген деп санайды, бұл тексеру нәтижелері бойынша салық органы жасаған қорытындылардың негізсіз екендігін көрсетеді.

Серіктестіктің тексеру актісінде екінші тексеруші А.Т. Айбекованың қолы жоқ екендігі туралы дәлеліне назар аудару керек.

Салық кодексінің 158-бабы 2-тармағының ережелеріне орай салықтық тексеру актісі кемінде екі данада жасалады, оған салық органының тексеру жүргізген лауазымды адамдары қол қояды.

Кәсіпкерлік кодекстің 152-бабы 2-тармағының 10) тармақшасына сәйкес бақылау және қадағалау субъектісіне (объектісіне) бару арқылы профилактикалық бақылау нәтижелері және (немесе) тексеру туралы актіде бақылау және қадағалау субъектісіне (объектісіне) бару арқылы профилактикалық бақылау және (немесе) тексеру жүргізген лауазымды адамның (адамдардың) қолы көрсетіледі.

Осылайша, сот алқасы жергілікті соттардың қорытындыларымен келіспей, тексеру актісінде қолдың болуы Салық және Кәсіпкерлік кодекстерде көзделген міндетті талап

болып табылады деп санайды.

Серіктестіктің Prada SpA және «Прада Рус» ЖШҚ-мен қызмет көрсету шарты мен келісіміне қосымшаларға сәйкес көрсетілетін қызметтерде шектеусіз қоса алғанда, зияткерлік меншік объектілерін пайдалану, пайдалану құқықтарын қайта табыстау және беру, авторлық құқық объектілері (бағдарламалық қамтамасыз ету), ноу-хауды және/немесе тауар белгілері жоқ екендігі туралы дәлелдері назар аудартады.

Бұл жағдайда табыс түрлерінің мынадай жіктелуін жүргізу қажет.

Қазақстан Республикасының Үкіметі мен Италия Республикасының Үкіметі арасындағы Табыс салығына қатысты қосарланған салық салуды жою және салық салудан жалтаруды болғызбау туралы конвенцияның (бұдан әрі – Италия – ҚР конвенциясы) 5-бабы 2-тармағының і) тармақшасында бейрезиденттің осындай мақсаттар үшін жалданған қызметшілер немесе басқа да персонал арқылы консультациялық қызметтер көрсетуі көзделген. Мұндай қызметтер оларды Қазақстан Республикасының аумағында 12 айдан астам көрсеткен кезде тұрақты мекеменің (ТМ) құрылуына алып келеді. Бұл ретте мұндай ТМ кірісіне Италия – ҚР конвенциясының 7-бабына және Салық кодексіне сәйкес ҚР-да салық салынуға тиіс.

Осыған ұқсас ережелер Ресей Федерациясының Үкіметі мен Қазақстан Республикасының Үкіметі арасындағы қосарланған салық салуды жою және табыс пен капиталға салық төлеуден жалтаруды болғызбау туралы конвенцияда (бұдан әрі – РФ – ҚР конвенциясы) қамтылған.

Конвенцияның 5-бабының мақсаттары үшін көрсетілетін қызметтерге қатысты мынадай өлшемшарттарды бөліп көрсетуге болады:

1) кірістің бұл түрін бейрезидент қызметшілер /жұмыскерлер / қосалқы мердігерлер тартылған кезде іс жүзінде алады;

2) персонал, әдетте, клиенттің сұрауы бойынша ҚР-да қызмет көрсетеді;

3) қызметтердің түпкілікті құнын қалыптастыру үшін адам-сағаттар мен уақытты есептеу табельдерін пайдалануға болады;

4) қызметтерді іссапарлар шеңберінде не қашықтан, бірақ нақты персонал көрсетеді;

5) қызметтерді клиент қабылдайды (қабылдамайды), орындалған жұмыстардың (көрсетілген қызметтердің) актілеріне не мәні бойынша ұқсас өзге де құжатқа қол қойылады;

6) есеп, техникалық проблеманы шешу

(ақпараттық көрсетілетін қызметтер), сотта, келіссөздерде (заң қызметтері үшін) клиенттің мүдделерін білдіру, кадр қызметтері үшін нақты кандидатты іздеу, әңгімелесу және іріктеу түріндегі қызмет нәтижесі қатысады.

Бұл ретте бейрезидент авторлық құқық объектілерін ойлап тапқан жағдайда, бұл құқық уәкілетті органда тіркелген эксклюзивті болып табылған болса, бұл жағдайда бейрезидент алатын төлемдер роялти ретінде қаралғаны жөн.

РФ – ҚР конвенциясында 12-баптың 3-тармағында деген мынадай ұғым бекітілген: «роялти» – компьютерлік бағдарламаларды, кинематографиялық және телевизиялық фильмдерді, бейнефильмдерді немесе радио мен телевидениеге арналған жазбаларды, кез келген патентті, сауда маркасын, дизайнды немесе модельді, жоспарды, құпия формуланы немесе процесті қоса алғанда, әдебиет, өнер немесе ғылым туындыларына кез келген авторлық құқықты пайдаланғаны немесе пайдалану құқығын бергені үшін немесе өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми тәжірибеге қатысты ақпарат (ноу-хау) үшін сыйақы ретінде алынатын кез келген түрдегі төлемдер және өнеркәсіптік, коммерциялық немесе ғылыми жабдықты пайдаланғаны немесе пайдалану құқығын бергені үшін төлемдер.

Осылайша, роялтиге тән өлшемшарттар мыналар болып табылады:

1) тіркелген авторлық құқықтың болуы;
2) құндылығы бар ақпаратты, әдетте, персоналды тартпай ұсыну. Бұл ретте «Авторлық және сабақтас құқықтар туралы» Заңның 6-бабының 4-тармағына сәйкес авторлық құқық идеялардың, тұжырымдамалардың, принциптердің, әдістердің, жүйелердің, процестердің, жаңалықтардың, фактілердің өздеріне қолданылмайды;

3) төлемдер тіркелген не бизнестің табыстылығына байланысты болуы мүмкін (кешенді франчайзингтік лицензияға тән). Әдетте, жұмсалған адам сағаттарына тәуелділік жоқ;

4) арнайы жабдықты жалға алу.

Қаралып отырған дауда бейрезиденттер өткізу нарығында өнімді жылжыту тиімділігін арттыру жөнінде қызметтер көрсетті, сату бойынша консультациялар және тарату стратегиясы, қаржылық жоспарлау, адами ресурстарды басқару, қаржы саласында, бухгалтерлік есеп, салықтық есеп, заң қызметтері, жөндеу қызметтері бойынша қызметтер көрсетті. Бұл ретте өнім берушілер

көрсетілген есептерге авторлық құқықты берген жоқ.

Осы фактіні растау үшін талапкер соттың сұрау салуы бойынша, атап айтқанда: 1) адал клиенттер үшін іс-шараны ұйымдастыру бойынша атқарылған жұмыстар туралы (Ритц Карлтон мейрамханасында клиенттік кешкі ас ұйымдастыру); 2) персоналды іріктеу, кадрлық есепке алуды жүргізу бойынша; 3) жалақыны есептеу, Қазақстан Республикасында қосалқы мердігер (аутсорсингтік компания) болған кезде бұйрықтар, жұмысқа қабылдау туралы бұйрықтар жасау бойынша; 4) Қазақстан Республикасында қосалқы мердігер болған кезде қасбеттің мәрмәрін ауыстыру, сыртқы қасбетті жылыту бойынша жұмыстар жүргізу бойынша; 5) үлгілердің өзекті топтамасын сатып алу бойынша; 6) О.В. Тимофееваның тренингтерін өткізу бойынша; 7) Қазақстан Республикасында қосалқы мердігер болған кезде сыртқы витриналарды ресімдеу бойынша; 8) сатып алынған тауарлардың, орманың тізбесі бойынша (тауар үшін төлемдер көрсетілетін қызметтер мен роялти үшін төлемдер болып табылмайды) есептерді ұсынды.

Жазбаша түсініктемеде талапкер заңды қолдауды қамтамасыз ету (сенімхаттарды келісу, шарттардың жобаларын дайындау, қолданыстағы заңнама нормаларын талдау), серверде деректерді сақтау, деректерді беру, SAP бағдарламасына қол жеткізуді қолдау, техникалық қызмет көрсету, электр энергиясына арналған шығындар, іссапар шығыстары, өнімді жөндеу жөніндегі есептерді де көрсетеді.

Бірқатар қызметтерді бейрезидент қазақстандық қосалқы мердігерлерді тарта отырып көрсетті. Бұл ретте трансферттік баға белгілеу талаптарын сақтау мақсатында көрсетілетін қызметтердің құнын PRADA тобынан байланысты компания қойғандықтан, талапкердің атына қызметтердің құнына үстеме баға (маржа) да қойылды. Сонымен қатар, жауапкердің ұстанымы салықтық тексеру актісінде баяндалған, онда жоғарыда көрсетілген тәсілмен қызметтерді алудың негізділігі мәселелері арналмаған.

Мұндай жағдайларда сот алқасы көрсетілетін қызметтердің түрлерін тексеру актісінде тиісті зерттеу болмаған жағдайда, Департаменттің роялти түріндегі кірістерден салықты ұстап қалу және КТС тиісті есептеу бөлігіндегі қорытындылары заңды болып табылмайды деген қорытындыға келеді.

Жергілікті соттар істің мән-жайларына талап қоюшының салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаны даулауы бөлігінде тиісті құқықтық баға бермегенін, дәлелдемелерді бағалауда, материалдық және процестік құқық нормаларын түсіндіруде және қолдануда қателіктер жіберілгенін ескере отырып, сот алқасы сот актілерінің күшін жою және Серіктестіктің талап-арызын қанағаттандыру туралы жаңа шешім шығару керек деп есептейді.

Сот алқасы жергілікті соттардың талап-арызды құжаттық салықтық тексеру актісін заңсыз деп тану туралы талап бөлігінде қайтару туралы сот актілері күшінде қалдырылуға тиіс деп есептейді, өйткені Серіктестік мәлімдеген әкімшілік талап-арызда салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға да, құжаттық салықтық тексеру актісін ресімдеу жөніндегі әрекетке де дау айтылады.

Мұндай жағдайларда Серіктестіктің касациялық шағымы ішінара қанағаттандырылуға жатады.

Қорытындылар: істердің осы санатындағы ауыртпалық тудыратын әкімшілік акт хабарлама болып табылады. Сонымен қатар, ол салықтық тексеру актісіне негізделген. Актінің өзі шағымдануға жатпайды, өйткені ол іс бойынша дәлел болып табылады және өздігінен ауыртпалық зардаптарын әкелмейді. Алайда бұл Салық кодексінде тікелей көзделген кезде тексерушілер қол қоймауға тиіс дегенді білдірмейді.

Сот процесінде әкімшілік орган тек әкімшілік актіде жазылған дәлелдермен шектеледі. Тиісінше, бұл жағдайда сот шетелдік офистер өз қызметтерін талапкерге қандай маржада ұсынуға тиіс екендігіне қатысты дау туғыза алмайды.

Бұл ретте, құжаттық салықтық тексеру жүргізу кезінде тексерушілер бастапқы құжаттаманы зерделеуге тиіс екендігі белгілі. Тек шарттарды, шоттарды және орындалған жұмыстардың қысқаша актілерін талдау жеткіліксіз болды, өйткені нақты қандай қызметтер алынғанына (зияткерлік өнімге не клиенттің сұрау салуы бойынша көрсетілген қызметтерге қол жеткізуге) баға берілмеді.

4.3. Дивидендтерге салық салу тәртібі

Халықаралық салық салудағы даулы мәселелердің бірі дивидендтерге салық салу

мәселесі болып табылады.

2023 жылғы 4 сәуірдегі № 6001-22-00-бап/1165, 6001-22-00-бап/1165(2) қаулысда тиісті баға берілді.

«Потенциал-Ойл» ЖШС Департаментке салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаларды заңсыз деп тану туралы талап арыз берді.

Нұр-Сұлтан қаласы МАЭС-ның 2021 жылғы 1 қарашадағы шешімімен талап қоюды қанағаттандырудан бас тартылды. Нұр-Сұлтан қаласының ӘІСА-ның 2022 жылғы 27 сәуірдегі қаулысымен сот шешімінің күші жойылды, талап-арызды қанағаттандыру туралы жаңа шешім шығарылды.

ЖС ӘІСА апелляциялық сот актісін күшінде қалдырды.

Серіктестіктің негізгі қызметі шикі мұнай және ілеспе газ өндіру болып табылады. Серіктестікке қатысты үш салықтық тексеру жүргізілді, олардың нәтижелері бойынша тексеру актілері жасалды және тексеру нәтижелері туралы хабарламалар қойылды:

- 2018 жылғы 1 сәуір мен 30 маусым аралығындағы кезең үшін 2021 жылғы 20 сәуірдегі № 213;

- 2019 жылғы 1 шілдеден 31 желтоқсан аралығындағы кезең үшін 2021 жылғы 20 сәуірдегі № 215;

- 2020 жылғы 1 сәуір мен 30 маусым аралығындағы кезең үшін 2021 жылғы 22 маусымдағы № 49 (бұдан әрі – хабарламалар).

Салықтық тексерулердің үш актісі бойынша КТС қосымша есептеу негіздері бірдей.

Салықтық тексеру актісінен Бекстар компаниясы Британдық Виргин аралдарында тіркелген, Серіктестіктің жарғылық капиталындағы қатысу үлесінің 80% иеленетін Серіктестіктің құрылтайшысы болып табылады.

2018 жылдан 2020 жыл аралығындағы кезеңде Серіктестік Бекстар компаниясының пайдасына 2018, 2019, 2020 жылдар үшін дивидендтер аударған.

Бекстар компаниясының мәлімдемесіне сәйкес дивидендтер Ресей Федерациясындағы Бекстар филиалының шотына аударылғаны.

Серіктестік дивидендтердің есептелген сомасынан халықаралық шарттың ережелеріне сәйкес 10% төмендетілген мөлшерлеменен КТС ұсталып, Қазақстан Республикасының бюджетіне төленді.

Департамент 1997 жылғы 3 шілдедегі Ресей Федерациясы мен Қазақстан Респу-

бликасы арасындағы «Қосарланған салық салуды жою және табыс пен капиталға салық төлеуден жалтаруды болдырмау туралы» конвенцияның (бұдан әрі – Конвенция) ережелерін бейрезидент – құрылтайшы Бекстардың табысына дивидендтер түрінде қолдануды негізсіз деп санайды, өйткені Бекстар компаниясының филиалы заңды тұлға болып табылмайды, Конвенцияны қолдану мақсаттары үшін резидент ретінде қаралауға тиіс. Бекстар компаниясы жеңілдетілген салық салынатын мемлекетте тіркелген, сондықтан Салық кодексінің 646-бабына сәйкес 20 пайыздық мөлшерлеменен төлем көзіне салық салынуға жатады.

Бірінші сатыдағы сот талап-арызды қанағаттандырудан бас тарта отырып, резидентті растайтын құжаттың болуы Конвенцияның ережелерін қолдану үшін жеткіліксіз негіз болып табылатындығын көрсетті, өйткені Конвенцияның ережелеріне сәйкес тиісті тұлға егер салық салынатын болып саналмаса, резидент болып танылмайды, өйткені ол Ресей Федерациясының ішкі салық заңнамасына сәйкес салықтан босатылған.

Апелляциялық сатыдағы сот бірінші сатыдағы соттың осындай тұжырымдарымен мынадай негіздер бойынша келіспеді.

Салық кодексінің 646-бабының 2-тармағына сәйкес осы Кодекстің 644-бабында айқындалған, уәкілетті орган бекіткен тізбеге енгізілген жеңілдікті салық салынатын мемлекетте тіркелген тұлғаның кірістері 20 пайыз мөлшерлеме бойынша төлем көзінен салық салуға жатады.

Салық кодексінің 2-бабының 5-тармағында егер Қазақстан Республикасы ратификациялаған халықаралық шартта осы Кодексте қамтылғандардан өзгеше қағидалар белгіленсе, көрсетілген шарттың қағидалары қолданылады деп көзделген.

Конвенцияның 10-бабына сәйкес Уағдаласушы Мемлекеттің резиденті болып табылатын компания, екінші Уағдаласушы Мемлекеттің резидентіне төлейтін дивидендтерге осы екінші Мемлекетте салық салынуы мүмкін. Алайда мұндай дивидендтерге осы Мемлекеттің заңнамасына сәйкес дивидендтер төлейтін компания резиденті болып табылатын Уағдаласушы Мемлекетте де салық салынуы мүмкін, бірақ егер алушы дивидендтердің нақты иесі болып табылса, онда осылайша алынатын салық дивидендтердің жалпы сомасының 10 пайызынан аспайды.

Халықаралық шарт бейрезидент са-

лық агентіне бейрезиденттің резиденттігін растайтын құжатты ұсынған жағдайда, Салық кодексінің 666-бабының 4-тармағында көзделгендей қолданылады.

Ресей Федерациясының Федералдық салық қызметінің 2021 жылғы 17 қыркүйектегі жазбаша жауабынан Бекстар шетелдік компаниясы 2017 жылғы 2 қазаннан бастап қазіргі уақытқа дейін Ресей Федерациясының салық резиденті болып табылады.

Департамент Бекстар компаниясының филиалы Ресей Федерациясының резиденті бола алмайды деген қорытындыға Мәскеу қаласы бойынша Федералдық салық қызметі басқармасының жауабы негізінде келді. Осы жауаптан Бекстар компаниясының филиалы 2017 жылдың 2 қазанынан бастап табыс салығы мақсатында Ресей Федерациясының резиденті болып табылатындығын көруге болады.

Бұл жауап Федералдық салық қызметінің жоғарыда аталған ақпаратына қайшы келеді, өйткені Ресей Федерациясындағы салық есебіне оның филиалы емес, Бекстар компаниясы қойылған.

Қазақстан Республикасы Азаматтық кодексінің 43-бабының 3-тармағына сәйкес филиалдар мен өкілдіктер заңды тұлғалар болып табылмайды. Оларға оларды құрған заңды тұлға мүлік береді және олар бекіткен ережелер негізінде әрекет етеді.

Демек, филиалдардың заңды тұлғаның мүлкіне билік етуге құқығы жоқ, сондықтан дивидендтер филиалдың шотына аударылғанына қарамастан, билік ету құқығы аталған дивидендтердің иесі және алушысы болып табылатын Бекстар компаниясының заңды тұлғасына тиесілі.

Ресей Федерациясының Федералдық салық қызметінің 2022 жылғы 18 наурыздағы жауабынан Қазақстан Республикасындағы көздерден Ресей Федерациясының салық резиденті болып табылатын Бекстар компаниясының атына төленетін дивидендтерге Қазақстан Республикасының аумағында 10 пайыздан аспайтын мөлшерлеме бойынша салық салынуы мүмкін.

Маман Е.В. Пороховтың ғылыми-құқықтық қорытындысынан Қазақстан Республикасының бейрезиденті өз кірісін Қазақстан Республикасындағы көздерден басқа мемлекеттердегі өздерінің филиалдары мен өкілдіктерінің пайдасына иелік еткен кезде, Қазақстан Республикасындағы көздерден алынатын кіріс Қазақстан Республикасының бейрезидентінің өзі алған болып есептеледі.

2021 жылғы 20 сәуірдегі №215 құжаттық салықтық тексеру актісінен 38 509 377 707 теңге сомасындағы дивидендтердің бір бөлігі Серіктестік пен Бекстар компаниясы арасындағы 2019 жылғы 3 шілдедегі №9 есепке алу шарты бойынша өзара талаптарды есепке жатқызу арқылы төленгені шығады.

Салық кодексінің 645-бабының 7-тармағына сәйкес ақшаны қолма-қол және (немесе) қолма-қол емес нысандарда, бағалы қағаздарды, қатысу үлесін, тауарларды, мүлікті беру, жұмыстарды орындау, қызметтер көрсету, Қазақстан Республикасындағы көздерден кірістерді төлеу бойынша бейрезидент алдындағы берешекті өтеу есебіне жүргізілетін борыш талабын есептеп шығару және (немесе) есепке жатқызу кірісті төлеу деп түсініледі.

Көрсетілген норманың мағынасынан дивидендтер қандай нысанда және қай жерде төленгеніне қарамастан, кіріс Қазақстан Республикасының бейрезидентінің өзі алған болып есептеледі.

Тексеру актісінде Департамент КТС сомасын қосымша есептеу үшін негіздемемен Ресей Федерациясының Салық кодексінің 284-бабы 3-тармағының 1) тармақшасына сәйкес Серіктестіктен алынған Бекстар компаниясы филиалының дивидендтеріне қатысты Мәскеу қаласының Ресей СҚҚБ алған жауабына сәйкес 0 пайыз салық мөлшерлемесі қолданылатынын, яғни Бекстар компаниясы Ресей Федерациясында салық салудан босатылғанын көрсетеді.

Сот алқасы 0 пайыз мөлшерлемені қолдану салық салудан босату болып табылмайтынын, сондықтан көрсетілген негіз бойынша КТС сомасын қосымша есептеу заңсыз болып табылатынын атап өтті.

Осылайша, апелляциялық сатыдағы сот Бекстар компаниясының Ресей Федерациясындағы резиденттігі Ресей Федерациясының уәкілетті органы берген ресми құжаттармен расталды деген дұрыс қорытындыға келді, бұл компания Ресей Федерациясында салық салудан босатылмаған, осыған байланысты Серіктестік Конвенцияның ережелерін заңды түрде қолданды және бейрезидент кірісінің 10 пайызы мөлшерінде КТС ұсталды.

Мұндай жағдайларда кассациялық шағымды және кассациялық өтінішхатты қанағаттандыру үшін негіздер жоқ, іс бойынша шығарылған апелляциялық сатыдағы соттың қаулысы күшінде қалдырылуға тиіс.

Қорытындылар: Филиал жеке заңды тұлға болып табылмайды. Филиалдар алатын ак-

тивтерді іс жүзінде заңды тұлғаның өзі алады. Филиалдың салықтық резиденттігі бас офистен өз бетінше болмайды. Тиісінше, филиалдың бас офиспен бірдей резиденттігі бар және оған қатысты бас офиске де қолданылатын Конвенция қолданылады.

Нөлдiк мөлшерлеменi қолдану және салық салудан босату – бұл тiкелей және жанама салық салу сияқты әртүрлi санаттар. Мұны әсiресе салық салынатын, салық салынбайтын және босатылған айналым, 12 пайыз және 0 пайыз мөлшерлемесi бар ҚҚС мысалынан байқауға болады.

5. Трансферттік баға белгілеу

Әрине, трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша даулар ерекше болып табылады. 2023 жылғы 25 қаңтардағы № 6001-22-00-бап/364 қаулысы ЖС ӘІСА-да компаниялардың мұнай өнімдерін өткізуден түскен кірісіне салық салу мәселелері бойынша алғашқы болып табылады.

«Транс Глобал Сервис» ЖШС (бұдан әрі – талапкер, Серіктестік) Департаментке тексеру нәтижелері туралы хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою туралы талап-арыз берді.

Департамент 2017 жылғы 1 қаңтардан бастап 2018 жылғы 31 желтоқсан кезеңінде Серіктестікке трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша тақырыптық салықтық тексеру жүргізді.

Тексеру нәтижелері бойынша Құжаттық салықтық тексеру актісі жасалып, КТС есептеу және залалды азайту туралы 2020 жылғы 28 желтоқсандағы №208 тексеру нәтижелері туралы хабарлама шығарылды.

МАӘС-тың 2021 жылғы 27 қыркүйектегі шешімімен және апелляциялық сатыдағы ӘІСА-ның 2022 жылғы 25 қаңтардағы қаулысымен талап-арыздан бас тартылды.

Кассациялық шағымды негіздеу үшін талапкер МҚД:

1) ақпарат көздерінің кезектілігін қолданбай, сол немесе өзге көзді қолдануды түсіндірмей, нарықтық бағалар ауқымын айқындамай, дифференциалдың құрамдас бөліктерін жоққа шығаратындығын және түзетіндігін;

2) салықтар мен салықтық санкцияларды есептеу үшін алшақтық себептері мен негіздері бөлімдерінде дифференциалдың құрамдас бөліктері еленбегендігін, салықтардың қосымша есептелген сомалары есептемелерінің жазылмағандығын;

3) дифференциалда тек шекараға дейінгі

шығыстарды ескергендігін, салыстыру үшін Италия бағалары қолданылғанын, мәміле бағасын салыстырымды экономикалық жағдайларға келтіру үшін түзету қолданылмағандығын көрсетті.

Жергілікті соттар осы іс бойынша осындай бұзушылықтарға мыналарға орай жол берді.

Іс материалдарынан арнайы білімді қолдану қажет болатын заңнама ережелерін әр түрлі түсіндіру бар екендігі көрінеді. ӘРПК-нің 34-бабына сәйкес сот алқасы әкімшілік істің нәтижесіне мүдделі емес мамандар А.К. Агуанованы, А.К. Бурамбаеваны тартты.

Мамандардың қорытындылары сот ісінде бар құжаттар мен материалдардың көшірмелері негізінде дайындалды: мұнай өнімдерін экспортқа сатып алу және сату келісімшарттары; толық кедендік жүк декларациялары; теміржол жүкқұжаттары; экспортталатын мұнай өнімдерінің сапа па-

спорттары; тараптардың процесік құжаттары (арыздар, пікірлер, қарсылықтар, апелляциялық шағым, кассациялық өтінішхат).

Мамандардың қорытындылары түйіндерін ішінара қабылдауды ескере отырып, сот алқасы мыналарға келеді.

1. Қаралып отырған мәмілелерге ақпарат көзін қолдану

Қаралып отырған сот ісінің материалдарындағы құжаттарға сәйкес мұнай өнімдерінің экспорты 2017-2018 жылдар кезеңінде Ресей, Қырғызстан, Беларусь, Әзербайжан, Кипр және Латвия бағытында жүзеге асырылды. Тауарларды тағайындаудың тікелей көрсетілген нарықтары бойынша биржаларда бағаның қалыптасуы болған жоқ.

Есепті жылдағы тауарды өткізу көлемі мен оның жалпы құны туралы деректер №1 кестеде келтірілген.

№1 кесте

№	Кезең	Беру базисі	Тауардың атауы	Өткізу көлемі (тонна)	Тауардың құны (АҚШ долл.)
1	2017	СРТ Луговая пайд. СРТ Куйбышев бензині СРТ Сарыағаш СРТ Орынбор СРТ Семиглавый MAP DAP Никель, Оңтүстік Орал DAF Самур/Ялама Dat Трансойл	- бензин-еріткіш; - арнайы өңдеу процестері үшін орташа дистиллят; - орташа мұнай дистилляты; - тез жанатын сұйықтық; - хош иісті көмірсутектердің қоспасы; - ашық түсті пеш отыны; - өнеркәсіптік мақсаттарға арналған жеңіл көмірсутекті фракция; - ауыр дистиллятты сұйық отын.	19 442	16 364 165
2	2018	СРТ Луговая пайд. DAP Семиглавый Map/Озинки DAP Дина Нұрпейісова/Қиғаш	- орташа мұнай дистилляты; - тұрмыстық ашық түсті пеш отыны; - өнеркәсіптік мақсаттарға арналған жеңіл көмірсутекті фракция; - мазут М-100.	15 619	4 471 132
2017-2018 жж. барлығы:				35 061	35 297

Салық кодексінің 173-бабына сәйкес салық органдары мәмілелер бойынша трансферттік баға белгілеу кезінде Қазақстан Республикасының трансферттік баға белгілеу туралы заңнамасында көзделген тәртіппен және жағдайларда бақылауды жүзеге асырады.

«Трансферттік баға белгілеу туралы» Қазақстан Республикасы Заңының (бұдан әрі – Заң) 10-бабының 2-тармағына сәйкес биржалық тауарлар бойынша ақпарат көздерінде көрсетілген бағалар ауқымы және дифференциал ескеріле отырып, салық салу объектілеріне және (немесе) салық салумен

байланысты объектілерге түзету жасалады. Биржалық тауарлардың тізбесін Қазақстан Республикасының Үкіметі бекітеді.

«Биржалық тауарлардың тізбесін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2009 жылғы 6 мамырдағы №638 қаулысына сәйкес мұнай өнімдері (жеңіл, орташа және ауыр дистилляттар) биржалық тауар болып табылады.

Заңның 12-бабында нарықтық бағаны айқындау әдістері белгіленген. Бұл әдістер дәйекті түрде қолданылады. Бірінші әдіс-салыстырымды бақыланбайтын баға әдісі (бұдан әрі – СББ әдісі).

Серіктестік пен Департамент СББ әдісін қолданды. Заңның 13-бабының 1-тармағына сәйкес СББ әдісі салыстырымды экономикалық жағдайларда бірдей (ал олар болмаған кезде – біртекті) тауарлар бойынша баға диапазонын ескере отырып, тауарларға мәміле бағасын нарықтық бағамен салыстыру жолымен қолданылады. Бұл ретте мәміле бағасын нарықтық бағамен салыстыру сатып алушының тіркелген еліне қарамастан тиісті тауарлар (жұмыстар, көрсетілетін қызметтер) нарығында ғана жүзеге асырылады (Заңның 13-бабының 2-тармағы).

Заңның 2-бабының 5) тармағына сәйкес нарықтық баға қалыптасатын тауардың межелі рыногы немесе тауардың межелі

(берілетін) рыногының базасында нарықтық баға объективті түрде қалыптасатын және (немесе) айқындалатын рынок түсініледі.

Серіктестік жағдайында мұнай өнімдерінің межелі рыноктары Қырғызстан, Әзербайжан, Ресей, Беларусь, және Латвия болып табылады, ал нарықтық баға (мұнай өнімдеріне белгіленімдер) жарияланатын тиісті нарық Еуропа болып табылады.

Нарықтық бағаны есептеу кезінде Серіктестік пен Департамент The McGraw-Hill Companies (Platts) компаниясы шығарған Platts European Marketscan және Platts Crude Oil Marketwire басылымдарында жарияланатын өткізілетін тауардың түріне байланысты белгіленімдерді қолданды.

Қолданылатын ақпарат көзі «Нарықтық бағалар туралы ресми танылған ақпарат көздерінің тізбесін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2009 жылғы 12 наурыздағы №292 қаулысымен (бұдан әрі – ҚРҰҚ 292) бекітілген нарықтық бағалар бойынша ресми ақпарат көздерінің тізбесіне кіреді.

Төменде №2 кестеде Серіктестіктің, сондай-ақ салықтық тексеру нәтижелері бойынша Департаменттің сатып алу және сату шарттарының талаптарына сәйкес әртүрлі белгіленімдерді қолдану түрлері мен кезеңдері бойынша деректер көрсетілген.

№2 кесте

№	Тауардың атауы	Серіктестік қолданатын белгіленім	Беру базисі	Межелі елі	Серіктестік	Департамент
					Белгіленімді қолдану кезеңі	Белгіленімді қолдану кезеңі
2017 жыл						
1	Ауыр дистиллятты сұйық отын	DAP Самур/ Ялама жеткізілімдері бойынша VaccumGasoil (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	DAP Самур/ Ялама	Әзербайжан Республикасы	VaccumGasoil (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan орташа айлық белгіленім	VaccumGasoil (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan орташа айлық белгіленім
	Ауыр дистиллятты сұйық отын	Brent Dtd белгіленімі мөндерінің тақырыптарымен Platts CrudeOil Marketwire	DAT Трансойл	Әзербайжан Республикасы	VaccumGasoil (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan орташа айлық белгіленім	VaccumGasoil (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan орташа айлық белгіленім

2	Бензин-рас-творитель	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Луговая пайд.	Қырғызстан Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
3	Қайта өңдеудің ерекше процестеріне арналған орташа мұнай дистилляты	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Куйбышев бензині СРТ Луговая пайд.	Ресей Федерациясы Қырғызстан Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
4	Жеңіл тұтанатын сұйықтық	-	СРТ Сарыағаш СРТ Луговая пайд.	Қырғызстан Республикасы	-	-
5	Пешке арналған ашық түсті отын	Gasoil 0.1% FOB Med (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Луговая пайд. СРТ Оренбург	Қырғызстан Республикасы Ресей Федерациясы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
6	Өнеркәсіптік максаттарға арналған жеңіл көмірсутекті фракция	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Луговая эксп. СРТ Семиглавый МАР/Озинки	Қырғызстан Республикасы Беларусь Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
7	Хош иісті көмірсутектердің қоспасы	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Сарыағаш СРТ Луговая пайд.	Қырғызстан Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
2018 год						
1	Мазут М-100	FO 1% FOB Med (AVR. MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	DAF Семиглавый МАР/Озинки	Латвия Республикасы Кипр Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім

2	Орташа мұнай дистилляты	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Луговая пайд.	Қырғызстан Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
3	Пешке арналған тұрмыстық ақшыл түсті отын	Gasoil 0.1% FOB Med (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	СРТ Луговая пайд.	Қырғызстан Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім
4	Өнеркәсіптік мақсаттарға арналған жеңіл көмірсутекті фракция	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha желісі бойынша Platts European Marketscan	DAP Семиглавый МАР/Озинки	Беларусь Республикасы	орташа айлық белгіленім	орташа айлық белгіленім

Осы кестеден экспортталатын тауарлардың бағасын есептеген кезде Серіктестік еуропалық белгіленім базасын пайдаланғаны шығады.

Көрсетілген тәсілді МКД белгіленім базасын айқындау бөлігінде қолдануға дау айтылмайды.

2. Еуропалық белгіленім базасында қалыптасқан бағаға дифференциалдарды қолдану

2.1. Заңның 13-бабының 4-тармағында СББ әдісін қолданған кезде нарықтық баға былайша айқындалады көзделген:

1) *ақпарат көзінде бағасы бар тиісті рынокқа тасымалдау бағыты туралы құжаттамалық расталған ақпараты бар* тауарлармен мәмілелер жасасу үшін нарықтық баға бағалар ауқымы ескеріле отырып, ақпарат көзінен алынған баға ретінде айқындалады. Мәміленің бағасы дифференциал арқылы нарықтық бағасы бар салыстырымды экономикалық шарттарға келтіріледі;

2) осы тармақтың 1) тармақшасына *сәйкес келмейтін* тауарлармен мәмілелер

жасасу үшін нарықтық баға тиісті рыноктағы ақпарат көзінен алынған бағаны дифференциал арқылы бағалар ауқымы ескеріле отырып, мәміле бағасы бар салыстырымды экономикалық шарттарға келтіру жолымен айқындалады.

Бұл ретте Заңның 13-бабының 5-тармағына сәйкес дифференциалға тиісті рынокқа тауарларды жеткізу үшін қажетті, негізделген әрі құжаттамамен және (немесе) ақпарат көздерімен расталған шығыстар кіреді.

Талапкер өткізу бағасын қалыптастырған кезде Заңның 13-бабы 4-тармағының 2) тармақшасын қолданды, яғни ресми дереккөздің деректеріне (дифференциалдың түрі және оның мөлшері) сәйкес дифференциалды пайдаланды. Салық органы ішінара ресми дереккөз деректерін, ішінара басқа көздерден алынған деректерді пайдаланып, бастапқы құжаттаманың болуын талап етті.

№3 кестеде қаралатын әкімшілік іс шеңберінде тауардың нарықтық бағасын айқындаған кезде тараптар қолданған көлік және ілеспе шығыстардың тізбесі көрсетілген.

DAP шарттарында Посинь (ООО «Курганнефтепродукт» ААҚ, «БЛБ Балтик Терминал» АҚ) 2017-2018 ж. үшін					
1	Қайта өңдеудің ерекше процестеріне арналған орташа мұнай дистилляты	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha (AVR.Month) желісі бойынша Platts EUM	Ресей Федерациясы	1. Ресей аумағы бойынша тж тарифі; 2. порттағы ауыстырып тиеу; 3. жалдау ақысы; 4. трейдер маржасы.	1. Ресей бойынша тж тарифі; 2. жалдау ақысы; 3. трейдер маржасы.
2	Қайта өңдеудің ерекше процестеріне арналған орташа мұнай дистилляты	Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha (AVR.Month) желісі бойынша Platts EUM	Латвия Республикасы	1. Ресей және Прибалтика аумағы бойынша тж тарифі; 2. порттағы ауыстырып тиеу; 3. жалдау ақысы; 4. трейдер маржасы.	1. Ресей және Прибалтика бойынша тж тарифі; 2. жалдау ақысы; 3. трейдер маржасы.
DAP шарттарында Семиглавий МАР/Озинки (AROIL LIMITED) 2018 ж. үшін					
1	Мазут М-100	FO 1% FOB Med (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	Латвия Республикасы	1. кемеңің жалдау ақысы; 2. Ресей және Латвия аумағы бойынша тж тарифі; 3. сақтандыру (Талапкер шағымданбайды); 4. инспекция (Талапкер шағымданбайды); 5. WS жалдау ақысы дедвейт/30 коэффициенті; 6. WS жүктеу коэффициенті; 7. порттағы ауыстырып тиеу; 8. баж; 9. трейдер маржасы; 10. жолдағы ысыраптар.	1. Ресей және Латвия аумағы бойынша тж шығыстары; 2. инспекция; 3. трейдер маржасы; 4. жолдағы ысыраптар.
DAP шарттарында Дина Нұрпейісова/Қиғаш (Aroil Limited) 2018 ж. үшін					
2	Мазут М-100	FO 1% FOB Med (AVR.MONTH) желісі бойынша Platts European Marketscan	Кипр Республикасы	1. кемеңің жалдау ақысы; 2. Ресей аумағы бойынша тж тарифі; 3. сақтандыру (Талапкер шағымданбайды); 4. инспекция (Талапкер шағымданбайды); 5. WS жалдау ақысы дедвейт/30 коэффициенті; 6. WS жүктеу коэффициенті; 7. порттағы ауыстырып тиеу; 8. баж; 9. трейдер маржасы; 10. жолдағы ысыраптар.	1. кемеңің жалдау ақысы; 2. Ресей аумағы бойынша тж шығыстары; 3. сақтандыру; 4. инспекция; 5. порттағы ауыстырып тиеу; 6. трейдер маржасы; 7. жолдағы ысыраптар.

Осылайша, Серіктестік пен Департамент дифференциалдарының құрамы бір-бірінен ерекшеленеді.

Еуропалық нарықтардағы өткізу бағасы Еуропаға дейін емес, мысалы, Әзербайжанға, Ресейге және Беларусьқа дейін жеткізілетін шығыстармен алынған кезде Департаменттің аралас тәсілі бағаны салыстырымды экономикалық шарттарға келтірудің іс жүзінде болмауына әкеледі.

Баяндалғанды негізге ала отырып, Заңның 13-бабы 4-тармағы 2) тармақшасының ережелерін басшылыққа ала отырып, сот алқасы барлық осы бағыттар бойынша әділ және нарықтық құнды айқындау үшін бірыңғай тәсіл қолданылуға тиіс деп пайымдайды.

Сонымен, дифференциалдың түрі мен мөлшері ресми дереккөздің деректеріне сәйкес, тауар өткізу бағасы алынатын бірдей тауарлардың қалыптасқан сауда нарықтарынан өткізілгендей айқындалуға тиіс.

2.2. Экспорттық кедендік баж (1-дифференциал)

Талапкер бұл шығыстарды Қазақстан Республикасы Ұлттық экономика министрінің 2016 жылғы 17 ақпандағы № 81 бұйрығы негізінде ескерді.

Жауапкер бұл шығысты алып тастады, өйткені Заңның нормаларында тауарларды экспорттау кезінде туындайтын салықтық міндеттемелерді төлеу бойынша шығыстарды дифференциалдың құрамына енгізу көзделмеген.

Сот алқасының осы шығысы бойынша ресми дереккөздің деректері ұсынылмады. Сонымен қатар, талапкер бұл шығыстың шартты екенін түсіндірді (тек белгілі бір жағдайларда пайда болуы мүмкін). Тікелей, тексерілетін кезеңде талапкерде ол туындаған жоқ. Осы фактілерге сүйене отырып, сот алқасы бұл шығысты негізді емес деп санайды.

2.3. Әзербайжан, Грузия, Қырғызстан, Ресей, Беларусь, Кипр және Латвия бойынша теміржол шығыстары (2-дифференциал)

Талапкер теміржол шығыстарын Argus Мұнай көлігі ресми ақпарат көзіне сәйкес ескерді.

Жауапкер Әзербайжан бағытындағы жеткізілімдер бойынша бұл шығыстарды алып тастады, өйткені Серіктестік оларды

іс жүзінде шеккен жоқ. Басқа бағыттар бойынша олар Rail-Tariff ақпараттық жүйесінің деректері негізінде ескерілді.

Сот алқасы талапкердің дәлелдерін негізді деп есептейді, өйткені Argus Мұнай көлігі басылымы «Нарықтық бағалар туралы ресми танылған ақпарат көздерінің тізбесін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2009 жылғы 12 наурыздағы №292 қаулысымен бекітілген нарықтық бағалар бойынша ресми ақпарат көздерінің тізбесіне кіреді.

Атап айтқанда, қолданылатын басылымда мұнай өнімдерін Қазақстанның мұнай өңдеу зауыттарынан Ресейге, Әзербайжанға, Грузияға және басқа елдерге (межелі станцияны/портты көрсете отырып) тасымалдауға арналған ай сайынғы базалық теміржол тарифтері жарияланады, онда қаралатын шығыстардың мөлшері бір тонна үшін АҚШ долларымен жарияланады.

Rail-Tariff ақпараттық бағдарламасы Ресей, ТМД елдері, Латвия, Литва, Эстония, Грузия, Моңғолия және Польша аумақтары бойынша жүктерді темір жол көлігімен тасымалдауға арналған тарифті есептеуге арналған бағдарламаның білдіреді. Ол Заңның 18-бабында белгіленген ақпарат көздерінің төртінші кезектілігіне жатады.

Заң ақпарат көздерінің кезектілігін белгілей отырып, ақпараттың дәлдігіне қарай кезектілікті өзгерту мүмкіндігін көрсетпейді. Тиісінше, ресми дереккөзде деректер болған жағдайда, көрсетілген деректерді қолдану керек.

2.4. Кеме жалдау ақысы (3-дифференциал)

Талапкер 30 000 тонналық дедвейт кемесіне арналған таймчартер немесе Dirty Tanker Wire Basic Service шарттарында танкерлердің орташа шығыстарын жариялайтын Argus Freight ресми ақпарат көзінің жарияланымдарына сәйкес дифференциал құрамындағы жалдау ақысын ескереді, мұнда World Scale мөлшерлемесі пайдалы жүктің нақты салмағының 1 тоннасына қайта есептеледі.

Жауапкер Серіктестіктің осы шығыстарға ұшырағанын растайтын бастапқы құжаттардың болмауына орай жекелеген бағыттар бойынша мұнай өнімдерінің нарықтық бағасын есептеген кезде осы шығыстарды алып тастады. РФ және Литва бағытында DAP Посинь, сондай-ақ Кипр бағытында DAP Дина Нұрпейісова/Қиғаш беру шарттарын-

да Clean Tanker Wire Basic service деректері қолданылды.

Маман А.К. Агуанованың қорытындысына, екі тараптың түсініктемелеріне сәйкес The McGraw-Hill Companies (Platts) компаниясы жариялаған Dirty Tanker Wire Basic Service басылымы *мұнайға жалдау ақысының* мөлшерлемелерін есептеуге арналған, ал Clean Tanker Wire Basic Service (The McGraw-Hill Companies (Platts)) басылымы *мұнай өнімдеріне жалдау ақысының* мөлшерлемелерін есептеу үшін айқындайды.

Маман А.К. Бурамбаева осы бөліктегі өз қорытындысында талапкермен келісе отырып, Global Freight өзіндік ерекшеліктері бойынша: «S&P Global Commodity Insights құрғақ жүктердің, лас танкерлердің (Dirty

Tanker), таза танкерлердің (Clean Tanker) және баржалардың ашық нарықтағы мөлшерлемелерін бағалайды. Лас танкерлер шикі мұнайды, мазутты немесе вакуумдық газойл немесе лас конденсат сияқты басқа «лас» өнімдерді тасымалдайтындар ретінде айқындалады. Таза танкерлер бензин, орташа дистилляттар немесе нафта сияқты жеңіл фракцияларды тасымалдайды.

Алайда сот алқасы бұл жағдайда Global Freight өзіндік ерекшелігіне сәйкес мазут үшін Dirty Tanker Wire Basic Service деректерін пайдалана алмайды. Сонымен, 292 ҚРҰК 3 және 4-тармақшалары The McGraw-Hill Companies (Platts), Ұлыбритания тікелей пайдаланылған ақпарат көзі бойынша мыналар айқындалады:

Р/с №	Көзі	Тауарлардың (көрсетілетін қызметтердің) атауы
3	Clean Tanker Wire Basic Service	Мұнай өнімдеріне жалдау ақысының мөлшерлемесі
4	Dirty Tanker Wire Basic Service	Мұнайға жалдау ақысының мөлшерлемесі

Сот алқасы Департаменттің Clean Tanker-Wire Basic Service (The McGraw-Hill Companies (Platts)) қолдану жөніндегі ұстанымы негізделген деп есептейді, өйткені мұнай емес, мұнай өнімдері өткізілді.

2.5. Порттағы ауыстырып тиеу (дифференциал 4)

Талапкер порттағы ауыстырып тиеу құнын ресми танылған «Argus Мұнай көлігі» ақпарат көзіне сәйкес, сондай-ақ BLB Baltic Terminal компаниясының 2019 жылғы 31 желтоқсандағы №49003188572 хатына сәйкес есептеді.

Жауапкер бұл шығыстарды Қырғызстан, Әзербайжан, Ресей, Беларусь және Латвия бағытында құжатпен расталмаған ретінде алып тастады.

Сот алқасы талапкердің ұстанымын негізді деп есептейді, өйткені Platts, Argus Media, Refinitiv (Thomson Reuters) ресми ақпарат көздері мұнай өнімдеріне белгіленімдерді тауар тағайындалған жоғарыда санамаланған пункттерде жарияланбайды.

Тиісінше, нарықтық бағаны Серіктестік Заңның 13-бабы 4-тармағының 2) тармақшасына сәйкес салыстырымды экономикалық шарттарға, атап айтқанда, ресми көзден тиісті дифференциалды қолдану арқылы келісімшарттарда көзделген шарттарда

тиісті өткізу нарығына келтірілген Еуропа нарықтары үшін Еуропалық белгіленім базасында айқындайды.

2.6. Жолдағы ысыраптар (5-дифференциал)

Талапкер өз ұстанымын негіздеу үшін ресми дереккөздің мәліметтерін ұсынбады.

Жауапкер мұндай шығыс бастапқы құжаттарды талап етпестен бизнестің осыған ұқсас моделінде болады деп есептей отырып, жолдағы ысыраптың құнын мұнай өнімдерін «Табиғи шығындардың және теміржол, автомобиль, су көлігінің түрлерімен және аралас теміржол-су қатынасында тасымалдау кезінде мұнай өнімдерінің нормаларын бекіту туралы» РФ Энергетика министрлігінің 01.11.2010 ж. №527 және РФ Көлік министрлігінің №236 бұйрығына сәйкес нормалар шегінде тасымалдау кезінде табиғи кему нормаларының мөлшеріне дейін азайтты.

Заңның 13-бабы 5-тармағының 2) және 3) тармақшаларына орай, сондай-ақ Заңның 13-бабы 7-тармағының 1) тармақшасына сәйкес жеткізілетін өнімнің саны мен сапасына әсер еткен тауардың ысырабы бойынша шығыстар дифференциалға енгізілуі мүмкін.

Жауапкер РФ бұйрықтарына сәйкес аталған дифференциалды қолдана отырып,

талапкердің бастапқы құжаттамасы мен ресми дереккөздің деректері болмаған кезде өз тәсілінің дәйектілігін сақтамады. Бірақ сонымен бірге ол талапкердің ұстанымын жақсартты.

ӘРПК-нің 12-бабына сәйкес Қазақстан Республикасының әкімшілік рәсімдер туралы заңнамасының барлық күмәндері мен түсініксіздіктері әкімшілік рәсімге қатысушының пайдасына түсіндіріледі.

ӘРПК-нің 84-бабының 5-7-тармақтарына сәйкес заңсыз қолайлы әкімшілік актінің күші жойылған кезде әкімшілік рәсімге қатысушының сеніміне құқықты қорғау қағидаты назарға алынады. Заңсыз қолайлы әкімшілік акт осы баптың алтыншы бөлігінде көзделген жағдайларда ғана жойылуға жатады. Мұндай негіздер істе қаралмайды. Тиісінше, сот алқасы Департаменттің ұстанымымен келіседі.

2.7. Трейдер маржасы (6-дифференциал)

Талапкер DAP Посинь шарттарында жасалған мәмілелер бойынша 2017-2018 жылдарда сатып алушыдан – Aroil Limited алынған 2020 жылғы 26 мамырдағы №58/2605 хат негізінде трейдердің 1 тоннасына 10 АҚШ доллары мөлшеріндегі трейдер маржасын ескермеді.

Жауапкер бұл маржаны «Argus Media» ресми ақпарат көзінен 2012 жылғы 18 мамырдағы №3/12 хатқа сәйкес 1 тоннасына 3 АҚШ долларына дейін азайтты.

Талапкер мен мамандар сатып алушының хаты қолданылуға жатады деп пайымдады, өйткені ол мәміле күндері мен жөнелту бағыты бойынша қарастырылып отырған мәмілеге нақты қолданылады.

Алайда, сот алқасы талапкердің тәсілі шығыс түріне байланысты өзгеруі мүмкін емес деп болжайды (ресми дереккөзбен немесе бастапқы құжаттамамен растау), өйткені кез келген жағдайда жеткізілімнің іс жүзіндегі базисі емес, еуропалық белгіленім негізге алынады. Демек, дифференциал мүмкін іс жүзінде жұмсалған шығысты емес, еуропалық деректерге сүйене отырып алынуға тиіс.

Бұл ретте сот алқасы Департамент сілтеме жасайтын ресми ақпарат көзінен алынған хат, трейдер маржасының мөлшері немесе трейдердің комиссиясы немесе сауда-делдалдық функцияларды орындағаны үшін комиссия 2006-2010 жылдарға көрсетілгенін, ал Серіктестік 2017-2018 жылдардағы салықтық тексеру нәтижелеріне шағымдана-

тынын атап өтеді.

Маржа – экономикалық санат болып табылады. Оған әлемдік нарықтардағы сұраныс пен ұсыныс әсер етуі мүмкін. Сонымен, жария қолжетімді ақпаратқа сәйкес (www.marcotrends.net) 2006-2018 жылдар кезеңінде мұнай баррелінің құны 50 доллардан 180 долларға дейін өзгерді.

Тиісінше, мұнай беру технологиясы өзгермеген кезде маржа уақыт бойынша өзгеруі мүмкін. Осыған байланысты қолданылатын кезең Талапкердің шағымданатын кезеңіне сәйкес келмегендіктен, Департаменттің пайдаланылатын хаты Серіктестіктің экспорттық мәмілелеріне қолданылмайды.

Бұл ретте жауапкерде неғұрлым кеш кезеңдегі «Argus Media» деректері бар екендігіне орай ресми дереккөздің көрсетілген деректері қолдануға жатады. Жоғарыда айтылғандарға орай жауапкер жаңартылған деректерді ескере отырып, осы дифференциал бойынша қайта есептеуі керек.

Осылайша, серіктестіктің экспортталатын мұнай өнімдері бойынша қолданылатын ақпарат көздері Заңның 13-бабы 4-тармағының 2) тармақшасының талаптарына сәйкес айқындалуға тиіс.

ӘРПК-нің 169-бабын, АПК-нің 451-бабы екінші бөлігінің 8) тармақшасын басшылыққа ала отырып, сот алқасы жергілікті соттардың сот актілерін өзгертті.

Теміржол шығыстарына, портта ауыстырып тиеуге және трейдер маржасына қатысты шығындарды азайту жөніндегі хабарламаны заңсыз деп тану және оның күшін жою бөлігіндегі талап қанағаттандырылды (2, 4 және 6-дифференциалдар). ЖС ӘІСА Департаментке трейдер маржасына қатысты жаңартылған Argus деректерін пайдалануды ескере отырып, қанағаттандырылған бөлікте КТС, шығындар мен өсімпұлдарды қайта есептеуді міндеттеді.

Қорытындылар: трансферттік баға белгілеу салық салу тұрғысынан өте ерекше болып табылады. Бұл жағдайда кәсіпорынның нақты кірісі емес, бәсекелестердің орташа деректерін ескере отырып алуы мүмкін кірісіне салық салынуы мүмкін.

Бұл ретте олардың негізінде сіз осындай есептеуді жасауға болатын нақты белгіленген маркерлер әрдайым бола бермейді. Тиісінше, өткізу нарығының бағасы қабылданып, жеткізілім бойынша ықтимал шығыстар шегерілуге тиіс.

Жеке мәселе – Қытай бағытындағы экспорт. Қытай нарығы Қазақстаннан мұнайға, мұнай өнімдеріне, тамақ өнімдеріне сұранысқа ие. Бұл ретте, мысалы, мұнайға қатысты екі мемлекеттің үкіметтері арасындағы келісімнің арнайы қорытындылары бар.

2023 жылғы 24 қаңтардағы №6001-22-00-бар/1563 қаулысында сот актілері күшінде қалған осындай дауға баға берілді.

«КОР» мұнай компаниясы» АҚ Департаментке 2019 жылғы 14 мамырдағы №189 тексеру нәтижелері туралы хабарламаға дау айту туралы талап-арыз берді.

Сөйтіп салық органы талапкерге 2013 жылғы 1 қаңтардан бастап 2015 жылғы 31 желтоқсан кезеңіндегі трансферттік баға белгілеу мәселелері бойынша тақырыптық салықтық тексеру жүргізді.

Тексеру нәтижелері бойынша хабарламаға сотқа шағым жасалды. Қызылорда облыстық соты МАЭС-тың 2022 жылғы 24 ақпандағы шешімімен және ЖС ӘІСА-ның 2022 жылғы 9 маусымдағы қаулысымен талап-арыз қанағаттандырылды.

Кассациялық шағымда жауапкер келесі дәлелдерді келтіреді.

1-дәлел.

МАЭС-тың 2022 жылғы 4 ақпандағы № 4394-22-00-4/7 ұйғарымымен «КОР» мұнай компаниясы» АҚ-ның сотқа талап-арыз беруге өткізіп алған мерзімін қалпына келтіру туралы арызы қанағаттандырылды. Сөйтіп даулы хабарламаға шағым белгіленген мерзімде жоғары тұрған органға берілді. Алайда жоғары тұрған орган шағымды мәні бойынша 2 жылдан астам қараған жоқ, осыған байланысты талапкер хабарламаға сотқа шағымдану құқығын пайдаланды.

Департамент бұл қалпына келтіруді заңсыз деп есептейді, өйткені хабарлама талапкерге 2019 жылдың 14 мамырында тапсырылды. Оған сотқа дейінгі тәртіппен шағым жасалды, алайда талапкер жауап күткен жоқ. Тиісінше уәкілетті органның шағымды қарау нәтижелері бойынша әкімшілік орган актісіне шағымдану үшін санақ күні ретінде қызмет ететін шешімі жоқ.

2-дәлел.

Жауапкер Департамент қолданған «Argus China Petroleum» дереккөзінде тауарларға күнделікті белгіленімдер туралы мәліметтер жоқ дегенмен келіспейді, бұл «Трансферттік баға белгілеу туралы» Қазақстан Республикасы Заңының (бұдан әрі – Заң) 13-бабы 1-тармағының талаптарына сәйкес келмейді.

«Argus China Petroleum» жариялаған

мұнай бағасы Қазақстан мен Қытай шекарасында іс жүзінде жасалған мәмілелер бойынша бағаны көрсетеді және байланысты емес тараптар арасындағы өзара байланысты тараптардың қатысуымен жасалатын мәмілелермен жеткізілімдерді салыстырымды талдау жүргізуге мүмкіндік береді.

Сондықтан мұндай баға салыстырымды экономикалық шарттарға сәйкес келетін болып табылады.

3-дәлел.

Талапкер сілтеме жасап отырған «Қазақстан Республикасының Үкіметі мен Қытай Халық Республикасының Үкіметі арасындағы «Қазақстан – Қытай» мұнай құбырын дамыту және пайдалану кезіндегі ынтымақтастықтың кейбір мәселелер туралы» 2012 жылғы 8 желтоқсандағы № 1559 келісім (бұдан әрі – Келісім) жер қойнауын пайдаланушыларға салық салу және трансферттік баға белгілеу туралы заңнаманы қолдану мәселелерін реттемейді, сондай-ақ Қытай бағытында мұнайды сатып алу және сату мәмілелерінде бағаны айқындаудың нақты формуласын белгілемейді.

4-дәлел.

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының мамандандырылған сот алқасының 2020 жылғы 26 қазандағы қаулысының қаралып отырған іс үшін предюдициалдық маңызы жоқ, өйткені онда өзге тараптар – «СНПС-Ақтөбемұнайгаз» АҚ және Қазақстан Республикасы Қаржы министрлігі Мемлекеттік кірістер комитетінің Ақтөбе облысы бойынша Мемлекеттік кірістер департаменті.

Алайда, ЖС ӘІСА мыналарға орай жергілікті соттар тарапынан бұзушылықтарды анықтаған жоқ.

1-дәлел бойынша.

ӘРПК-нің 126-бабының 7-тармағына сәйкес процестік мерзімді ұзарту немесе қалпына келтіру туралы соттың ұйғарымы шағымдануға, прокурордың өтінішхаты бойынша қайта қарауға жатпайды. Тиісінше, МАЭС-тың осы мәселе бойынша ұйғарымы қайта қарауға жатпайды.

2-дәлел бойынша.

2.1. Талапкердің мұнайды беруі ақпарат көзінен баға жоқ Қытай бағытында жүзеге асырылды. Осы бағыт бойынша биржалық белгіленімдердің жоқтығын жауапкер де растайды.

Мұндай белгіленімдердің болмауына орай Қоғам нарықтық бағаның негізі ретінде Еуропада жарияланған Brent (DTD) белгіленімін қолданды. Қоғам The McGraw-Hill

Companies (Platts) (Platts) компаниясы шығаратын «Crude Oil MarketWire Basic Service» жарияланымдарының баға белгіленімдерін пайдаланды.

«Нарықтық бағалар туралы ресми таңылған ақпарат көздерінің тізбесін бекіту туралы» Қазақстан Республикасы Үкіметінің 2009 жылғы 12 наурыздағы № 292 қаулысына сәйкес жоғарыда аталған компаниялар мұнайдың нарықтық бағалары бойынша ресми ақпарат көздері болып табылады.

Сот отырысында жауапкердің өкілі Platts деректерін қолданудың заңдылығына қарсы емес екенін де растады.

2.2. Департамент Тексеру актісінде тиісті нарықтағы ақпарат көзінен алынатын бағаны баға диапазонын ескере отырып, мәміле бағасымен салыстырымды экономикалық шарттарға келтіру мақсатында ақпарат көзіне қолданылған дифференциалдың дұрыс емес мөлшеріне (барреліне 6,7 доллар) қатысты талаптарды мәлімдемеген.

Тиісінше сот алқасы кассациялық шағымдану кезеңінде жауапкердің осы дәлелдерді ауызша келтіруін артық деп есептейді.

2.3. Департамент тексеру кезінде «Argus Media Limited» компаниясы шығаратын «Argus China Petroleum» жариялаған бағаларды қолданды. Алайда жергілікті соттар дұрыс атап өткендей, Argus China Petroleum-да жарияланған деректер ең төменгі және ең жоғары мәндерден есеп айырысу жолымен шығарылмаған, сондай-ақ мұнай үшін биржалық белгіленім (нарықтық баға) болып табылмайтын, өткізілген биржалық сауда-саттық негізінде анықталмаған және олардың ресми құжаттарында жарияланбаған статистикалық кедендік бағалар болып табылады.

Осылайша Argus China Petroleum-да жарияланған деректер Заң талап еткендей күнделікті белгіленімдер емес, орташа айлық статистикалық бағалар болып табылады. Бұдан басқа, 2018 жылдан бастап қарастырылып отырған бағыт бойынша деректерді жариялау тоқтатылды.

Тиісінше сот алқасы жергілікті соттардың бұл жағдайда «Argus China Petroleum»-да жарияланған бағаларды салық салу және трансферттік баға белгілеу мақсатында қолдануға болмайды деген тұжырымдарымен келіседі.

3 және 4-дәлелдер бойынша.

Келісімнің 5-бабында Қазақстан Республикасының Үкіметі мен ҚХР Үкіметі Тараптардың уәкілетті ұйымдарының

«Қазақстан – Қытай» мұнай құбыры арқылы тасымалдау маршрутының бәсекеге қабілеттілігін қамтамасыз ету жөніндегі ниеттерін қолдайды. Мұнайды сатып алу және сату шарттары бойынша баға деңгейі «баррель» мұнайды өлшеу көлемінің бірлігінде мұнайдың халықаралық белгіленімдерінің базасында айқындалады және өндіру өңіріне қарамастан, барлық қазақстандық жүк жөнелтушілер мұнайы үшін ҚР мен ҚХР шекарасында бірдей болады.

Осылайша, Келісім Халықаралық баға белгіленімдерді ескере отырып, барлық қазақстандық экспорттаушылардың ҚХР-ға бірыңғай бағаны қолдануын көздейді.

Жауапкердің өкілдері растағандай, жалпы осы құбыржол арқылы тексерілетін кезеңде ҚХР-ға ишкі мұнайды жөнелтуді бір сатып алушының атына сегіз компания жүзеге асырған. Барлығы бірыңғай баға тәсілін қолданады.

Қазақстан Республикасы Жоғарғы Сотының Мамандандырылған сот алқасының 2020 жылғы 26 қазандағы қаулысымен мемлекеттік кірістер органдарының Қазақстаннан ҚХР бағытында мұнай экспорты бойынша «Argus China Petroleum» ақпарат көзін қолдануының заңсыздығы, бұл тәсілдің Келісім талаптарына сәйкессіздігі анықталды. Сондай-ақ, қаулымен 2014-2015 жылдары барреліне 6,70 АҚШ доллары мөлшерінде дифференциалды қолданудың заңдылығы белгіленді.

АПК-нің 76-бабының алтыншы бөлігіне сәйкес заңға сәйкес белгіленген деп болжанын фактілер азаматтық істі қарау кезінде дәлелденбейді. Бұл жағдайда мән-жайлардың преюдициясы емес, фактілердің преюдициясы орын алады. Мұндай фактілер қайтадан дәлелденбейді.

Осылайша, осы қаулымен сегіз экспорттаушы компанияның біреуінің баға тәсілінің заңдылығы белгіленді. Келісімге сәйкес бірыңғай баға тәсілі сақталуға тиіс болғандықтан, талапкерге қатысты осындай баға тәсілі сақталуға тиіс.

Мұндай жағдайларда жауапкердің кассациялық шағымы қанағаттандырусыз қалдырылды.

Қорытындылар: халықаралық келісімдер мен преюдиция сақталуға тиіс. Үкіметтік міндеттемелерді орындау және МКД атынан әкімшілік органның тиісті іс-қимылдарының реттілігі мемлекеттік басқарудың ажырамас бөлігі болып табылады.

АНАЛИЗ судебной практики по административным делам по налоговым вопросам (часть 1)

15 ноября 2022 года

город Астана

Анализ подготовлен на основании изучения административных дел, судебных актов вынесенных судами республики за период с июня 2021 года по июнь 2022 года.

План анализа:

1. Введение
2. Применение административного процессуального законодательства
 - 2.1. Досудебный порядок обжалования
 - 2.2. Подсудность налоговых споров инвесторов
 - 2.3. Государственная пошлина
 - 2.4. Особенности подачи апелляционных и кассационных жалоб для налоговых органов
3. Практика применения норм материального права
 - 3.1. Сроки давности
 - 3.2. Доказательства и доказывание
 - 3.3. Регистрация в качестве плательщика по НДС
 - 3.4. Уплата налогов с земли, имущества, транспорта
 - 3.5. Уведомления камерального контроля
 - 3.5.1. Способы исполнения уведомления
 - 3.5.2. Соотносимость требований уведомления и выводов решения по уведомлению
 - 3.5.3. Признание уведомления исполненным при отсутствии вынесения решения УГД об обратном
 - 3.5.4. Обжалование уведомлений, вынесенных на основании приговоров и постановлений органов уголовного преследования
 - 3.5.5. Обжалование предписаний о назначении налоговых проверок и обеспечение исков
 - 3.5.6. Обжалование результатов налоговых проверок по сделкам, где налоговым органом ставится под сомнение совершение операции

Сокращения

- АППК – Административный процедурно-процессуальный кодекс
ГПК – Гражданский процессуальный кодекс
Налоговый кодекс – Кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» 2017 года
ДГД, Департамент – Департамент государственных доходов
УГД, Управление – Управление государственных доходов
УК – Уголовный кодекс
УПК – Уголовно-процессуальный кодекс
КПН – корпоративный подоходный налог
НДС - налог на добавленную стоимость

1. Введение

При введении Административного процедурно-процессуального кодекса (АППК) в 2021 году перед административными судами стояла цель выносить решения согласно задачам и принципам (активная роль суда, рациональность, соразмерность, толкование сомнений в пользу истца) АППК, которые являются новыми для цивилистики и административного права Республики Казахстан.

Задачей административного судопроизводства является справедливое, беспристрастное и своевременное разрешение административных дел с целью эффективной защиты и восстановления нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов физических и юридических лиц в публично-правовых отношениях. Таким образом, практика должна была складываться через презумпцию вины административного органа.

Данная задача в полной мере относится к налоговым правоотношениям, где разрешению подлежат споры по своевременности налоговой регистрации плательщика по определенным видам налогов, срокам и размеру начисления суммы налогов, вопросы камерального контроля, проведения проверок и обжалование их результатов, взыскания налоговой задолженности.

В данном анализе раскрыта практика применения норм налогового права в рамках судебных процессов, проводимых по АППК.

2. Применение административного процессуального законодательства

2.1. Досудебный порядок обжалования

В начале года имелась практика возврата Специализированными межрайонными административными судами (СМАС) исков в связи с несоблюдением досудебного порядка обжалования.

Так, в целом АППК построен по принципу того, что все споры в первую очередь должны быть рассмотрены вышестоящими (уполномоченными) административным органами.

Задача поставлена таким образом, чтобы сами административные органы меняли и улучшали собственную правоприменительную практику, и центральные органы на республиканском уровне обладали понимаем проблем и состоянием дел по оказанию государственных услуг и проведению контрольных мероприятий в регионах. Таким образом, статья 91 АППК предполагает пер-

воначальное обжалование акта (действия) в том органе, который его вынес либо в вышестоящем органе.

Было определенное непонимание истцов для чего требуется подача жалобы в орган, вынесший административный акт. Предполагался конфликт интересов. Вместе с тем, такой порядок был обусловлен задачей, ставившейся перед административным органом, оперативно исправить ошибку, при ее наличии.

Вместе с тем, для налоговых правоотношений характерно достаточно полное урегулирование многих вопросов самим Кодексом «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – Налоговый кодекс), в том числе в части досудебного обжалования.

Соответственно, согласно пункту 5 статьи 91 АППК, ввиду наличия иных положений в отраслевом законодательстве, применению подлежат нормы Налогового кодекса в данной части.

Вместе с тем, в течение года, подвергнутого анализу, указанный вопрос тестировался на практике. В период с января по июль 2022 года возвраты еще имели место быть.

Исходя из положений статей 96 и 178 Налогового кодекса, налогоплательщик имеет право выбора порядка рассмотрения его спора: в вышестоящем органе (ДГД, КГД, апелляционная комиссия при Министерстве финансов) либо сразу в СМАС.

На сегодняшний день практика единообразна и выработана единая позиция по наличию права истца выбирать способ защиты своих прав в досудебном либо судебном порядке. При этом сроки для обжалования актов и действий налогового органа в СМАС регулируются положениями статьи 136 АППК.

2.2. Подсудность налоговых споров инвесторов

2.2.1. В прошедшем году дискуссионным являлся вопрос инвестиционной подсудности. Так, споры инвесторов согласно части третьей статьи 102 АППК подлежат рассмотрению в СМАС по г. Нур-Султан.

Понятие инвестора определяется через призму положений части 1-2 статьи 27 ГПК и статей 294 Предпринимательского кодекса.

При этом толкование указанных пунктов СКАД следующее.

Для целей судопроизводства инвесторами являются юридические лица, имеющие,

например, контракт на недропользование. При этом судебная коллегия склоняется к тому, что в данном случае имеются ввиду контракты на добычу и разведку углеводородов (нефть и газ) или твёрдых полезных ископаемых. Так, по таким проектам предусматривается вложение инвестиций в определенных объемах и представление по данному факту отчетов. По данной категории споров вынесено следующее определение: 6001-22-12/6под/2 от 18 января 2022 года по подсудности спора ТОО «Nova Цинк» к ДГД по Карагандинской области.

Ввиду наличия контракта на недропользование от 27 июня 1998 года иск товарищества к ДГД в части бездействия органа государственных доходов по уплате пени за несвоевременный возврат НДС был определен ВС как подсудный СМАС по г. Нур-Султан.

Отдельно отмечаем, что инвестиционные споры, рассмотренные специализированным межрайонным экономическим судом (СМЭС) по г. Нур-Султан в порядке апелляционного обжалования, пересматриваются в административной коллегии по г. Нур-Султан и далее в СКАД.

Например, иск юридического лица, имевшего контракт на добычу песка к акиму в связи с непредставлением земельного участка согласно горному отводу к контракту на недропользование был рассмотрен СМЭС по городу Нур-Султан, как инвестиционный спор и далее в ВС (постановление СКАД ВС 6001-22-00-6ап/171 от 3 мая 2022 года).

В целом любой истец, представляющий иск согласно инвестиционной подсудности, должен представить доказательства того, что он осуществил инвестиции в проект (Определение 6001-22-00-6ап/1 от 27 января 2022 года).

2.2.2. Также определениями судей СКАД было решено, что споры юридических лиц, имеющих инвестиционные контракты и контракты естественных монополистов при наличии договора государственного – частного партнерства (ГЧП), в том числе договора концессии, также являются инвестиционными спорами (определение 6001-22-12/6под/12 от 09 июня 2022 года).

В данном споре согласно совместному приказу Министерства энергетики и Департамента Комитета по регулированию естественных монополий и защите конкуренции МНЭ РК по ЮКО утверждена инвестиционная программа истца на 2017-2021

годы. Согласно инвестиционной программе, сумма инвестиции без НДС составляют за 2017 года – 450 210 000 тенге, за 2018 год – 467 148 000 тенге, за 2019 год – 484 915 000 тенге, за 2020 год – 509 950 000 тенге, за 2021 год – 517 563 000 тенге.

Исходя из изложенного, СМАС Туркестанской области определил, что истец является инвестором, СКАД с такой позицией согласился, при условии, если имеется договор ГЧП или концессии, и он может быть представлен суду.

2.2.3. В тех, случаях, когда филиал иностранной компании либо юридическое лицо, которое имеет 50 и более процентов уставного капитала, имеют претензию к налоговому органу, то такой спор может быть рассмотрен СМАС по г. Нур-Султан, если такой субъект посредством учредительных документов, финансовой отчетности сможет подтвердить свои инвестиции капитального характера (определение 6001-22-00-6ап/1 от 27 января 2022 года по иску ТОО Schachtbau Kasachstan к УГД по Хромтаускому району ДГД по Актыобинской области).

В данном определении было указано, что немецкий учредитель имеет 50% вклада в уставный капитал. Вместе с тем, само иностранное юридическое лицо не является стороной спора. Уведомление УГД касается КПП у источника выплаты. Соответственно, спорные правоотношения не связаны с вопросом инвестиций в товарищество.

Создание рабочих мест и исключительно торговая (дистрибьютерская) деятельность не рассматриваются в качестве инвестиционной для целей судопроизводства. Указанный подход не исключает судебной защиты иностранного капитала, так как указанные споры могут быть рассмотрены по территориальному признаку.

2.3. Государственная пошлина

2.3.1. Налоговый кодекс определяет специальную государственную пошлину для налоговых споров. Для обжалования действий (решений УГД, ДГД, КГД) и уведомлений камерального контроля применяется 5 МРП.

Для обжалования уведомлений по результатам налоговых проверок применяется 1 процент от дополнительно начисленной суммы, но не более 20 000 МРП.

При этом госпошлина уплачивается за каждое требование. Например, в постановле-

нии 6001-22-00-бап/830 от 28 июня 2022 года СКАД указал на подобный недочет, где была уплата государственной пошлины только за одно требование, хотя их было три:

- о признании незаконным и отмене уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля,

- о признании незаконным и отмене решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, не исполненным, признании незаконным и

- отмене решения по результатам рассмотрения жалобы.

2.3.2. При этом, СКАД также отмечает тот факт, что органы государственных доходов освобождены от уплаты государственной пошлины. Однако, в случае проигрыша спора, они не освобождены от возмещения судебных расходов (статья 109 ГПК).

2.3.3. Отдельно вопрос государственной пошлины был рассмотрен в постановлении № 6001-22-00-бап/123 от 3 марта 2022 года по кассационной жалобе ТОО «Asia Coal Treid» к ДГД по г. Алматы» на определение СМАС г. Алматы от 8 октября 2021 года и определение судебной коллегии по административным делам Алматинского городского суда от 11 ноября 2021 года.

ТОО обратилось в суд с исковым заявлением к ДГД о признании обременяющего уведомления, не имеющим больше юридической силы, так как уведомление прекратило свое действие с направлением уголовного дела на новое досудебное расследование.

В данном споре в целом истец полагал, что хотя у него и была проведена налоговая проверка, но уведомление по ее результатам не является стандартным уведомлением. Так по проверкам, проводимым в рамках уголовного дела, уведомление выносится только после того, как такое уголовное дело завершается согласно пункту 4 статьи 159 Налогового кодекса.

В ситуации истца, уголовное дело было направлено на пересмотр, то есть фактически оно не завершилось. Соответственно, истец считал, что и уведомление было вынесено преждевременно, и его можно рассматривать как действие, для обжалования которого предусмотрена государственная пошлина в размере 5 МРП.

Определением СМАС от 8 октября 2021 года иск возвращен ввиду недоплаченной

государственной пошлины и пропущенного срока обращения в суд. Определением апелляционной инстанции определение СМАС осталось без изменений.

Местные суды сочли, что истцом некорректно рассчитана государственная пошлина (в сумме 14 585 тенге, как по требованию неимущественного характера, хотя истцом фактически оспаривается уведомление).

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса при оспаривании уведомлений по результатам акта налоговой проверки размер государственной пошлины составляет 1 процент от оспариваемой суммы налогов, но не более 20 000 МРП.

Исходя из статьи 6 Налогового кодекса, платежи в бюджет должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве всех оснований и порядка возникновения и исполнения налогового обязательства. Согласно статье 5 Налогового кодекса налогоплательщик обязан исполнить налоговое обязательство в соответствии с налоговым законодательством в полном объеме.

Подпункт 4) пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса относительно размера государственной пошлины в размере 1 процента, но не более 20 000 МРП при обжаловании уведомлений по актам проверок является императивной. Норма не содержит альтернативы в отношении таких уведомлений. Так, Налоговый кодекс не дифференцирует уведомления по результатам налоговых проверок в зависимости от ситуации их вынесения.

Соответственно, СКАД приходит к выводу, что независимо от оснований для оспаривания уведомления по результатам налоговых проверок Налоговым кодексом предусмотрен единый размер государственной пошлины.

Такое уведомление подлежит обжалованию согласно статье 132 АППК с подачей иска об оспаривании с уплатой государственной пошлины, предусмотренной для обжалования уведомлений о результатах проверки согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса. Исходя из изложенного, позиция местных судов в части размера государственной пошлины является законной.

2.4. Особенности обжалования в апелляционном и кассационном порядке

С внесением поправок в статьи 401 и 435 ГПК, вступивших в силу с 1 января 2022 года, в целях упорядочивания практики региональных административных органов и обеспечению единой политики центральных административных органов к вопросам, находящимся в их компетенцию, для подачи жалобы в апелляционную и кассационную инстанции, налоговому органу требуется согласование с вышестоящим органом.

Так, УГД при подаче жалобы в апелляционном порядке следует получить одобрение от ДГД. В целом по республике подобные согласования УГД были получены. Чаще всего вопрос касался уведомлений камерального контроля.

Для обжалования в кассационном порядке УГД следовало получить согласование от КГД.

При этом, ДГД при обжаловании решений в отношении его действий и актов следовало получить согласование КГД при апелляционном обжаловании и МФ для целей кассационного обжалования.

В ряде случаев суды возвращали кассационные жалобы в связи с отсутствием согласования от МФ.

Также имели место случаи, когда ДГД при наличии доверенности от вышестоящего органа сам себе согласовывал подачу жалобы, особенно активно реализовывался такой подход ДГД по Кызылординской области.

Подобного рода согласования не отражают сути поправок, направленных на единообразную практику налоговых органов по республике и исключение необоснованных исков, вовлечение налогоплательщиков в орбиту судебного обжалования в случаях, когда это не требуется. По указанным причинам судом кассационной инстанции подобные жалобы возвращались.

Органами государственных доходов также обжаловались в суд кассационной инстанции определения судов апелляционной инстанции по возврату кассационных жалоб. Указанные жалобы не рассматривались кассационной инстанции, так как данные определения не являются преграждающими, то есть они носят устранимый характер. Налоговые органы при получении согласования могут повторно обратиться в суд.

3. Практика применения норм материального права

3.1. Сроки давности

Налоговое законодательство имеет свой отраслевой срок давности, который привязан к налоговому обязательству. Суть налогового обязательства раскрывается в Налоговом кодексе.

В соответствии с пунктом 2 статьи 31 Налогового кодекса во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

1) встает на регистрационный учет в налоговом органе (например, в качестве плательщика НДС);

2) ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением (например, налог на землю, имущество, транспорт);

3) исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и платежей, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса;

4) составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы и иные формы, установленные Налоговым кодексом, налоговым органам в установленном порядке;

5) уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и платежам в бюджет в соответствии с Особенной частью Налогового Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 48 Налогового кодекса, исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого:

1) налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет;

2) налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность,

3) налогоплательщик, (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

Таким образом, Налоговый кодекс ограничивает круг вопросов, в отношении которых применяется срок давности.

Например, физическим лицом был подан иск о признании незаконными действий по вынесению уведомления и налогового приказа, о признании незаконным уведомления и налогового приказа в отношении задолженности указанного лица, сложившейся с 2009 по 2014 годы.

Уведомление о налоговой задолженности были сформировано в 2020 году, приказ о взыскании – в 2021 году. Истец полагал, что налоговый орган не имеет права принимать меры по взысканию задолженности ввиду истечения сроков давности.

Коллегия Верховного Суда в постановлении 6001-22-00-6ап/379 от 2 июня 2022 года изложила следующие выводы.

Согласно пункту 1 статьи 478 Налогового кодекса от 10 декабря 2008 года № 99-IV (далее – НК 2008) физические лица, получившие земельный участок во временное возмездное землепользование (аренду), являются плательщиками платы. Так, истец является плательщиком по данному обязательству.

В соответствии с пунктом 1 статьи 481 НК 2008 сумма платы исчисляется на основании заключенного договора. Согласно пункту 6 этой же статьи истец, не являясь индивидуальным предпринимателем, должен уплачивать суммы платы не позднее 25 февраля за отчетный период.

При этом, в соответствии с пунктом 1 статьи 483 НК 2008, такие физические лица не представляют в налоговые органы налоговую отчетность (расчет сумм текущих платежей) для целей исчисления платы.

Плата начисляется налоговым органом самостоятельно на основании данных от ГУ «Отделом земельных отношений города Кокшетау». Как видно из абсолютного лицевого счета истца по коду 105 315 «Плата за пользование земельными участками», налоговым органом ежемесячно с 2009 по 2021 годы производилось начисление платы на основании реестров к начислению.

Таким образом, фактически обязательством истца было только осуществление оплаты на основании договора. Указанная плата должна была зачитываться информационными системами налогового органа против начисления на лицевом счете.

Согласно абсолютному лицевому счету истца начисление налога произведено в период с 2009 по 2014 годы, то есть в рамках срока исковой давности. При этом, истец не имеет просроченного обязательства по представлению расчета по исчислению платы.

СКАД отмечает, что статья 48 Налогового кодекса 2017 года не ограничивает налоговый орган временными рамками для сбора недоимки (сумма платежей и пени).

Таким образом, судебная коллегия приходит к выводу, что налоговый орган, своевременно исчислив и начислив плату на лицевой счет истца, не был ограничен в праве требования уплаты задолженности. Из изложенного следует, что в отношении взыскания недоимки срок давности не применяется.

Следует отметить, что если бы начисление налога не было произведено налоговым органом либо налогоплательщиком своевременно (в зависимости от того, кто должен был произвести начисление), то в силу установленных сроков давности в 2020 году за 2009-2014 годы произвести дополнительное начисление налогов было бы нарушением положений статьи 48 Налогового кодекса 2017 года.

Другой пример уже в более позднем периоде представлен в деле по налогу на прирост стоимости №6001-22-00-6ап/1103 от 20 октября 2022 года. Здесь уведомление было выставлено в 2019 году, когда срок давности составлял 5 лет. Уже с 1 января 2020 года срок давности был уменьшен до 3 лет. Соответственно, налоговый орган успел своевременно выставить уведомление. Однако решение по данному уведомлению о признании его неисполненным было вынесено лишь спустя 3 года, то есть в 2021 году. Это было одно из оснований признания решения незаконным.

В целом вопрос пропуска срока достаточно часто ставится истцами – физическими лицами по спору о налоге на транспорт (№6001-22-00-6ап/633 от 18 октября 2022 года, №6001-22-00-6ап/1107) и налогу на прирост стоимости имущества.

3.2 Доказательства и доказывание

Согласно пункту 2 статьи 129 АПК в административном процессе бремя доказывания лежит на административном органе. Истец в соответствии со своими возможностями обязан участвовать в собирании доказательств. Вне зависимости от поданного иска истец должен время, когда ему стало известно о нарушении его прав, свобод, законных интересов.

Также важным является то, что налоговый орган при доказывании в суде не может использовать новые аргументы, если они не

были до этого отражены в акте налоговой проверки, в уведомлении или ином обжалуемом административном акте.

Так, одним их инструментов налогового администрирования является проведение налогового обследования. Как правило, мероприятие проводится для подтверждения факта отсутствия налогоплательщика на месте его государственной регистрации.

В постановлении 6001-22-00-6ап/2 от 24 февраля 2022 года судебная коллегия по иску ТОО «ДЭЛ плюс» к УГД ЗКО делает оценку следующим фактам.

В связи с невозможностью вручения акта налоговой проверки по причине отсутствия ТОО по юридическому адресу был составлен акт налогового обследования от 11 декабря 2019 года. С данным актом истец не был согласен, так как имеется заключение судебно-почерковедческой экспертизы, в соответствии с которым подпись понятого в данном акте выполнена не Султановым Г.Р., в другом лицом, в связи с чем данный акт не может быть законным.

Решением СМАС от 10 сентября 2021 года иск ТОО «ДЭЛ плюс» удовлетворен, и акт налогового обследования Департамента от 11 декабря 2019 года признан незаконным. В адрес ответчика за допущенные нарушения налогового законодательства судом вынесено частное определение. Постановлением судебной коллегии по административным делам Западно-Казахстанского областного суда от 25 ноября 2021 года решение СМАС оставлено без изменений.

Как было пояснено на судебном заседании, проверяющие знали фактический адрес, по которому находилось ТОО. Вместе с тем, проверяющие хотели вручить акт налогового обследования по адресу, указанному в регистрационных данных. Проверяющему не представилось возможным вручить предварительный акт налоговой проверки в связи с длительной служебной командировкой руководителя предприятия. Соответственно, проверяющим по месту нахождения налогоплательщика составлен акт налогового обследования от 11 декабря 2019 года.

Согласно данному акту, он составлен в присутствии двух понятых. На основании заявления одного из понятых в рамках досудебного расследования была назначена судебно-почерковедческая экспертиза, согласно которой подпись понятого в данном акте выполнена не им. Производство по материалам досудебного расследования было прекращено на основании пунктов 1 и 2 ста-

тьи 35 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан (УПК).

В данном случае со стороны проверяющего ДГД была нарушена процедура проведения налогового обследования, и данный акт составлен без фактического привлечения второго понятого.

Процедура проведения налогового обследования регламентирована пунктами 1, 2 статьи 70 Налогового кодекса, в соответствии с которого налоговое обследование – это одна из форм государственного контроля, осуществляемая налоговыми органами с целью подтверждения фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика.

Процедура участия понятых предусмотрена статьей 71 Налогового кодекса, которой регламентированы действия должностных лиц налогового органа по привлечению понятых. Налоговым органом был нарушен установленный порядок. Представители ответчика не оспаривают факт того, что подпись одного из понятых в акте налогового обследования совершена не понятым. Ответчик также не обжалует частное определение по факту нарушения со стороны государственного органа.

Согласно пункту 3 статьи 158 Налогового кодекса завершением срока налоговой проверки считается день вручения налогоплательщику акта налоговой проверки. В соответствии с пунктом 1 статьи 159 Налогового кодекса по завершении налоговой проверки налоговым органом выносится уведомление о результатах проверки, которое направляется (вручается) налогоплательщику в порядке и сроки, которые установлены в соответствии со статьями 114 и 115 настоящего Кодекса. Следовательно, в результате налогового обследования и данного акта налоговым органом на основании уведомления о результатах проверки №60 от 11 декабря 2019 года доначислена сумма налогов в размере 207 594 760 тенге. Данное уведомление в указанной части истцом было оспорено в суд.

Согласно частям 1, 3 статьи 13 АППК доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа, должностного лица охраняется законами Республики Казахстан.

Незаконный административный акт, принятый по вине административного органа, должностного лица не может повлечь обременяющие последствия для участника административной процедуры.

Представители налогового органа пояснили, что у них была необходимость завершения налоговой проверки и вручения акта налоговой проверки до 31 декабря 2020 года ввиду того, что с 1 января 2020 года срок исковой давности должен был быть уменьшен с 5 до 3 лет согласно поправкам в налоговое законодательство. При этом, представитель ДГД полагает, что ТОО намеренно уклонялось от вручения результатов налоговой проверки ввиду указанных поправок. Ответчик полагает, что признание акта налогового обследования незаконным влечет риск признания результатов налоговой проверки незаконным в части 2015 и 2016 годов.

Однако коллегия полагает, что предметом спора является непосредственно порядок составления акта налогового обследования. Принцип охраны права на доверие, предусмотренный статьей 13 АППК, гласит о недопустимости наступления обременяющих последствий для участника административной процедуры от незаконных действий, совершенных по вине административного органа. Действия (бездействие) налогоплательщика и риски, связанные с несвоевременным вручением акта налоговой проверки не могут быть рассмотрены в качестве оправдания для фальсификации акта налогового обследования.

Коллегия не принимает довод ДГД относительно того, что правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям. Так, подделка подписи не является формальным основанием, и по данному факту было возбуждено уголовное дело. Соблюдение норм Налогового кодекса самими налоговыми инспекторами является неотъемлемой частью охраны права налогоплательщиков на доверие органам государственных доходов. Акт налогового обследования признан незаконным.

Еще одним важным аспектом доказывания является активная роль судьи. Постановлением №6001-22-00-бап/48 от 31 марта 2022 года отменены судебные акты нижестоящих судов в связи с тем, что не до конца была реализована активная роль суда.

Кожемякин А.Н. обратился в суд с иском об оспаривании действий Управления по начислению налога на транспорт, мотивируя тем, что с 12 октября 2012 года является собственником автомобиля марки «Dodge Ram 3500» 2003 года выпуска, категория – «С» (грузовой автомобиль).

19 апреля 2021 года Управлением вынесено извещение о наличии непогашенной суммы налоговой задолженности по налогу на данное транспортное средство в сумме 858 576 тенге, пени в размере 225 495 тенге. Налоговым органом налог на транспорт начислен исходя из ставки, установленной для автомобилей категории «В» (легковые автомобили) по объему двигателя.

Истец считает, что действия ответчика по доначислению налога на транспортные средства как на легковой автомобиль являются незаконными, поскольку его автомобиль марки «Dodge Ram 3500» относится к грузовому автотранспорту и зарегистрирован в установленном законом порядке как грузовой автомобиль.

Представитель ответчика Өтебай М.Б. просит кассационную жалобу истца оставить без удовлетворения, поясняя, что налоговым органом исчисление налога на транспорт произведено на основании сведений автоматизированных данных ГАИ. Автомобиль истца является пикапом, соответственно при исчислении налога на транспорт налоговый орган применил подпункт 1) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса как для легковых автомобилей по объему двигателя.

Местные суды отказали в удовлетворении иска, применив подпункт 1) пункт 4 статьи 492 Налогового кодекса. Они пришли к выводу, что автомобиль истца по сведениям органов административной полиции относится к категории «пикап» и для целей налогообложения является легковым автомобилем.

Однако СКАД не может согласиться с указанными выводами местных судов по следующим основаниям.

Подпунктом 2) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса предусмотрено, что к грузовым автомобилям относятся автомобили категории С (включая СЕ, С1Е, С1), если иное не установлено подпунктом 1) настоящего пункта.

Из свидетельства о регистрации транспортного средства следует, что автомобиль истца Кожемякина А.Н. марки «Dodge Ram 3500», 2003 года выпуска, относится к категории – «С» (грузовой автомобиль).

Однако как указано выше подпунктом 1) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса установлено иное, а именно то, что для целей настоящего Кодекса к легковым автомобилям относятся моторные транспортные средства на шасси легкового автомобиля с платформой для грузов и кабиной водите-

ля, отделенной от грузового отсека жесткой стационарной перегородкой (автомобили-пикапы).

Исходя из приведенной нормы закона, ключевым критерием отнесения моторного транспортного средства к легковым автомобилям является его шасси, то есть автомобиль-пикап должен быть на шасси легкового автомобиля.

Между тем, суд при определении шасси автомобиля истца Кожемякина А.Н. сослался лишь на сведения, предоставленные в автоматизированном режиме ГАИ.

Согласно статье 16 АППК административное судопроизводство осуществляется на основе активной роли суда.

В нарушение принципа активной роли суда Управление административной полиции Департамента полиции Карагандинской области в качестве заинтересованного лица к делу судом не привлекалось, предоставленные им сведения в автоматизированном режиме не проверялись, запрос в уполномоченный орган судом не направлялся.

В соответствии со статьей 110 АППК, доказательства по административным делам в судебном разбирательстве подлежат непосредственному исследованию.

Имевшееся заключение специалиста суд не исследовал, не дал ему правовой оценки и в нарушение статьи 226 ГПК в решении не привел доводы, по которым отвергает это заключение в качестве доказательства по делу.

Суд, не обладая специальными научными знаниями, не назначая судебную автотехническую экспертизу, не имея достоверных и достаточных доказательств, пришел к выводу о том, что автомобиль истца Кожемякина А.Н. марки «Dodge Ram 3500» относится к легковым автомобилям, соответственно налог на транспорт исчисляется по объему двигателя автомашины.

По данному делу суд не проверил правильность проведения налоговым органом предусмотренной налоговым законодательством административной процедуры с соблюдением всех последовательных этапов, также не выяснил, имел ли место административный акт, вынесенный по результатам административного действия, не установил вид и форму этого акта (уведомление, извещение).

Таким образом, местными судами не принято достаточных мер к всестороннему, полному и объективному выяснению обстоятельств, имеющих значение для дела, неправильно применены нормы материально-

го и процессуального права, не соблюдены принципы административного судопроизводства.

Вопрос доказывания также весьма остро стоит по спорам по результатам налоговых проверок. Весьма часто налоговые органы опираются лишь на данные налоговых отчетностей без проведения встречных налоговых проверок, оценки первичной документации, коэффициента налоговой нагрузки и модели бизнеса в целом. В таких случаях, СКАД считает, что налоговый орган не обеспечил свои выводы по вычетам и зачету налогов достаточной доказательственной базой. Это также прослеживается в постановлениях СКАД в более поздних периодах (№6001-22-00-6ап/1113 от 20 октября 2022 года, 6001-22-00-6ап/378(2) от 13 октября 2022 года, №6001-22-00-6ап/855 от 20 сентября 2022 года).

3.3. Регистрация в качестве плательщика по НДС

Одной из форм государственного контроля, согласно подпункту 1) пункта 4 статьи 69 «Налоговый контроль» Налогового кодекса, является регистрация налогоплательщиков в налоговых органах.

При этом для целей НДС регистрация в качестве плательщика НДС является условной. Так постановка на учет является обязательной при достижении порогового значения оборота в 30 000 МРП.

В постановлении № 6001-22-00-6ап/245 от 21 апреля 2022 года СКАД дает оценку данному вопросу.

Товариществом «Fermastat» за первое полугодие 2018 года предоставлена налоговая отчетность по форме ФНО 910.00, согласно которой оборот составил 57 724 050 тенге. За второе полугодие 2018 года предоставлена налоговая отчетность по форме ФНО 910.00, где оборот составил 56 973 696 тенге. Итого облагаемый оборот за 2018 год составил 114 697 746 тенге.

19 мая 2021 года Управлением в адрес Товарищества выставлено уведомление об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан, в котором указано на необходимость произвести постановку на регистрационный учет по НДС.

Решением ДГД по Мангистауской области жалоба Товарищества на оспариваемое уведомление оставлена без удовлетворения.

Отказывая в удовлетворении иска, суды первой и апелляционной инстанций исходи-

ли из того, что оспариваемое уведомление соответствует требованиям пункта 7 статьи 82 и не противоречит требованиям статей 94, 96 Налогового кодекса, а также порядку выставления уведомления об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан, содержание уведомления соответствует требованиям статей 114, 115 Налогового кодекса.

Данные выводы судов первой и апелляционной инстанций являются обоснованными, они соответствуют нормам налогового законодательства.

Пунктами 1, 2 и 4 статьи 82 Налогового кодекса предусмотрено, что обязательной постановки на регистрационный учет по НДС подлежат в частности юридические лица – резиденты.

В случае, если размер оборота для целей постановки на регистрационный учет по НДС превышает в течение календарного года минимум оборота, лица, подлежащие постановке на регистрационный учет по НДС, указанные в пункте 1 настоящей статьи, обязаны подать в налоговый орган по месту нахождения налоговое заявление о регистрационном учете по НДС.

Минимум оборота составляет 30 000-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

В соответствии с пунктом 7 статьи 82 Налогового кодекса при выявлении лица, указанного в пункте 1 настоящей статьи, не представившего налоговое заявление для постановки на регистрационный учет по НДС, в порядке, определенном пунктом 2 настоящей статьи, налоговый орган не позднее пяти рабочих дней с момента выявления такого налогоплательщика направляет ему уведомление об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан в порядке, определенном статьей 115 настоящего Кодекса.

В данном случае, нарушение было выявлено в ходе проведенного анализа Департаментом, которым и было поручено Управлению выставить уведомления в отношении юридических лиц, указанных в приложении и предоставить информацию в срок до 17 мая 2021 года.

После чего, 19 мая 2021 года Управлением было сформировано и направлено в отношении Товарищества уведомление об устранении нарушений налогового законо-

дательства, поскольку по представленным декларациям размер оборота истца за 2018 год превысил минимум оборота установленного Налоговым кодексом в размере 30 000-кратного месячного расчетного показателя.

Из содержания данного уведомления видно, что оно вынесено на основании подпункта 12) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса, то есть об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан.

Доводы истца о том, что Управлением вынесено уведомление по результатам камерального контроля, не заслуживают внимания, поскольку в материалах дела нет достаточных данных, свидетельствующих о проведении налоговым органом камерального контроля.

Установлено, что факт нарушения налогового законодательства Товариществом выявлен Департаментом, которым и дано указание Управлению о необходимости вынесения уведомления в адрес Товарищества, поэтому отсутствовала необходимость в проведении камерального контроля.

Также следует учесть, что подача заявления о регистрационном учете по НДС является обязанностью Товарищества, которое не отрицает факт превышения оборота за 2018 год 30 000-кратного месячного расчетного показателя.

Из пояснений представителя Товарищества Асауовой М.С., данных на судебном заседании кассационной коллегии, видно, что Товарищество, не отрицая факт превышения оборота за 2018 года 30 000-кратного месячного расчетного показателя, до настоящего времени не подавало заявление в налоговый орган о постановке на регистрационный учет по НДС.

Изложенное свидетельствует, что Товариществом в течение длительного времени не выполняется его налоговая обязанность, предусмотренная статьей 82 Налогового кодекса, хотя оно надлежащим образом уведомлено об этом и факт нарушения налогового законодательства им не отрицается.

Согласно пунктам 4 и 5 статьи 8 Гражданского кодекса Республики Казахстан (ГК) граждане и юридические лица должны действовать при осуществлении принадлежащих им прав добросовестно, разумно и справедливо, соблюдая содержащиеся в законодательстве требования, нравственные принципы общества. Не допускаются действия граждан и юридических лиц, направ-

ленные на причинение вреда другому лицу, на злоупотребление правом в иных формах, а также на осуществление права в противоречие с его назначением. В случае несоблюдения указанных требований суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права.

В данном случае суд кассационной инстанции в действиях Товарищества усматривает злоупотребление правом, так как Товариществом в течение длительного времени не выполняется его налоговая обязанность на подачу заявления в налоговый орган для постановки на регистрационный учет по НДС, хотя оно надлежащим образом уведомлено об этом и указанный факт нарушения налогового законодательства им не отрицается.

Следует учесть, что Товариществом административный иск по данному делу инициирован на основании неправильного указания в письмах Департамента и Управления о проведении в его отношении камерального контроля, хотя оспариваемое уведомление вынесено на основании подпункта 12) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса.

При таких обстоятельствах основания для удовлетворения кассационной жалобы не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.4. Уплата налогов с земли, имущества, транспорта

3.4.1. Судебная коллегия разграничивает налоговые обязательства физических лиц от индивидуальных предпринимателей. Так в постановлении 6001-22-00-6ап/563 от 23 июня 2022 года описывается ситуация, когда индивидуальный предприниматель (ИП) «Адилжан» Баишева Э.С. обратилась в суд с иском к УГД об оспаривании действий по выставлению уведомления от 23 сентября 2021 года № 17000106556 о непредставлении налоговой декларации формы Ф-700.00 за 2018 год в срок, и признании незаконным и отмене данного уведомления.

Решением СМАС от 30 ноября 2022 года в удовлетворении иска отказано в полном объеме. Постановлением суда апелляционной инстанции от 18 февраля 2022 года решение оставлено без изменений.

В кассационной жалобе истец указывает следующие доводы.

В качестве ИП Баишева Э.С. зарегистрировалась в 2019 году, нежилое помещение введено в эксплуатацию для целей ИП в

2019 году, и первый отчетный период деятельности является 2019 год, а не 2018 год.

Следовательно, за 2018 год истец не должен сдавать декларацию как индивидуальный предприниматель, поскольку такую деятельность не осуществлял. Уведомление выставлено не физическому лицу Баишевой Э.С., а ИП. Это прямо указано в самом уведомлении. Также заблокирован банковский счет ИП.

Судебная коллегия приходит к выводу, что согласно статье 530 Налогового Кодекса, физическое лицо, не являющееся ИП по объектам обложения, подлежащим использованию в предпринимательской деятельности, исчисляет и уплачивает налог на имущество и представляет налоговую отчетность по данному виду налога в порядке, определенном главами 62, 63 и 64 Налогового Кодекса для индивидуальных предпринимателей, применяющих специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса.

Таким образом, Баишева Э.С., не осуществляя предпринимательскую деятельность в качестве ИП в 2018, но имея на праве собственности нежилое помещение, должна была самостоятельно представить налоговую отчетность за 2018 год как физическое лицо.

При этом уведомление, направленное в адрес ИП, должно быть исполнено ИП. Ввиду отсутствия ИП в 2018 году, уведомление, направленное в адрес физического лица, не является законным. Так, фактически исполнение данного уведомления за 2018 года от имени ИП, не приводит к тому, что сама Баишева Э.С. исполнила свое обязательство по представлению отчетности.

Так могла образоваться переплата у ИП в рамках некорректно представленной декларации (уведомление о принятии налоговой отчетности от 27 декабря 2021 года от ИП Адилжан на КБК 104101). При этом на КБК 104102 для физических лиц у самой Баишевой Э.С. будет отсутствовать необходимая декларация и причитающийся налог.

Согласно статье 79 АППК, административный акт должен быть ясным для понимания, обеспечивать единообразное применение, исчерпывающе определять круг лиц, на которых распространяется его действие. В рассматриваемом деле уведомление таковым не является.

Исходя из вышеизложенного, требования истца являются обоснованными, а выводы местных судов сформированы с нарушением норм материального права.

3.4.2. Также вопрос взыскания задолженности по налогу на транспортные средства рассмотрен в постановлении № 6001-21-00-бап/112 от 5 апреля 2022 года.

Истец обратился в суд с административным иском к УГД по Талгарскому району, ЧСИ Шопышеву М.У. о признании незаконными действий налогового органа по передаче на исполнение налогового приказа, признании незаконными действий судебного исполнителя по возбуждению исполнительного производства.

СМАС №2 Алматинской области вынес решение от 15 сентября 2021 года об отказе в удовлетворении административного иска. Постановлением судебной коллегии по административным делам Алматинского областного суда 19 октября 2021 года решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Представитель истца указывает в ходатайстве, что истец является пенсионером, не заходил на сайт «электронное правительство», а ключ электронной цифровой подписи (далее – ключ ЭЦП) получил после того, как получил письмо от судебного исполнителя, в связи с чем не знал о поступившем уведомлении и налоговом приказе от налогового органа.

Судебная коллегия не может признать данные доводы правомерными, так как установлено, что истец являлся зарегистрированным пользователем веб-портала «электронного правительства», а получение ключа ЭЦП является правом и открытой возможностью граждан Республики Казахстан, предусмотренной действующим законодательством.

Таким образом, контроль за поступлением уведомлений на веб-портал «электронного правительства» в адрес пользователя лежит на самом пользователе.

Кроме того, пунктом 1 статьи 115 Налогового кодекса предусмотрены случаи, в которых уведомление, направленное одним из нижеперечисленных способов, считается врученным налогоплательщику (налоговому агенту). При отправке уведомления электронным способом, согласно второму абзацу вышеназванного пункта оно считается врученным с даты доставки уведомления в личный кабинет пользователя на веб-портале "электронного правительства".

Тем самым законодательством предусмотрено, что основанием для того, чтобы считать уведомление врученным электронным способом является дата доставки, а не дата

его прочтения, отмеченная на портале «электронного правительства».

То же касается и налогового приказа, относительно которого в пункте 2 статьи 128 Налогового кодекса указано следующее: «При непогашении физическим лицом налоговой задолженности налоговый орган не позднее пяти рабочих дней со дня вручения налогового приказа, подлежащего вручению физическому лицу в порядке, установленном пунктом 1 статьи 115 настоящего Кодекса, направляет такой налоговый приказ в соответствующие органы юстиции по территориальности либо в региональную палату частных судебных исполнителей для принудительного исполнения в порядке, определенном законодательством Республики Казахстан об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей.»

Довод истца о том, что судебный исполнитель нарушил норму, установленную пунктом 2 статьи 58 Закона, обратив взыскание на деньги, находившиеся на банковских счетах должника в жилищных строительных сберегательных банках в виде жилищных строительных сбережений, не соответствует действительности.

Подпунктом 3 пункта 2 данной статьи предусмотрено, что не допускается обращение взыскания на деньги, находящиеся на банковских счетах в жилищных строительных сберегательных банках в виде жилищных строительных сбережений, накопленных за счет использования жилищных выплат. Таким образом, запрет касается сбережений, накопленных за счет использования жилищных выплат, в то же время представителем истца не представлено доказательств того, что деньги на сберегательном счету истца в жилищном строительном сберегательном банке накоплены за счет таких выплат.

Кроме того, необходимо отметить, что статьей 5 Налогового кодекса установлен принцип обязательности налогообложения, согласно которому налогоплательщик обязан исполнять налоговое обязательство, налоговый агент – исчислять, удерживать и перечислять налоги в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан в полном объеме и в установленные сроки.

При этом истец, имея в наличии транспортные средства и возможность доступа к веб-порталу «электронного правительства», не предпринимал необходимых действий для выяснения сроков оплаты, наличия за-

долженности, а также не оплачивал налог своевременно и добровольно после истечения срока оплаты.

Судебная коллегия считает, что местными судами дана правильная оценка действиям УГД по Талгарскому району, ЧСИ Шопышева М.У. относительно исполнения ими обязанностей, возложенных действующим законодательством.

3.5. Уведомления камерального контроля

Как правило, налогоплательщики оспаривают действия в виде выставления уведомления, само уведомление и (или) решение налогового органа о признании уведомления неисполненным.

3.5.1. Способы исполнения уведомления

3.5.1.1. Согласно пункту 2 статьи 94 Налогового Кодекса целью камерального контроля является предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля.

Пункт 2 статьи 96 Налогового кодекса предусматривает два способа исполнения уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, налогоплательщиком: - в случае согласия - посредством устранения выявленных нарушений; - в случае несогласия - посредством представления пояснения по выявленным нарушениям на бумажном или электронном носителе.

Исполнение уведомления осуществляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем его вручения (получения). Таким образом, представление пояснения о несогласии с уведомлением признается исполнением уведомления и прекращает его действие.

Соответственно, налоговый орган может вынести решение о признании уведомления неисполненным только в случаях, когда:

1) пояснение не соответствует по форме и содержанию требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса;

2) пояснение не подлежит представлению налогоплательщиком в случаях, указанных в пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса и нарушения не устранены.

Вышеуказанный перечень оснований для признания уведомления по результатам камерального контроля неисполненным является исчерпывающим.

Так, постановлениями №6001-22-00-бап/114 от 3 марта 2022 были оставлены в силе Решение СМАС ВКО от 9 сентября 2021 года и постановление судебной коллегии по административным делам Восточно-Казахстанского областного суда от 18 ноября 2021 года по иску ТОО «ВКСтройГрупп».

Аналогичный подход отражен и в Постановлении №6001-22-00-бап/3 от 3 марта 2022 года, которым судебные акты местных судов по Актюбинской области оставлены без изменений. При этом в данном постановлении делается акцент на том, что к пояснению не обязательно было прикладывать документы, так как вся необходимая информация была отражена в форме налоговой отчетности.

Из материалов дела следует, что 3 марта 2021 года Управлением выставлено в адрес товарищества «Актюбинская медная компания» уведомление № 061682500004 об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля за 4 квартал 2019 года, о занижении суммы подоходного налога у источника выплаты с доходов нерезидентов. Товариществом направлено в налоговый орган пояснение на уведомление.

Управлением вынесено решение о признании уведомления неисполненным, поскольку предоставленный товариществу нерезидентом ООО «Уралспецтехника» в аренду вагон классифицируется как оборудование. В связи с чем, доходы нерезидента от сдачи в аренду оборудования (вагона) подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 15 процентов.

Предусмотренный пунктом 2 статьи 96 Налогового кодекса перечень оснований для признания уведомления по результатам камерального контроля неисполненным является исчерпывающим. Представленное товариществом пояснение соответствует по форме и содержанию требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, подано с соблюдением установленного законом срока.

Доводы ответчика о том, что истцом к пояснению не приложен договор аренды, заключенный с ООО «Уралспецтехника», в связи с чем, пояснение товарищества не соответствует по форме и содержанию требованиям закона, являются необоснованными.

Из пояснения товариществом от 20 апреля 2021 года следует, что 29 января 2020 года

ООО «Уралспецтехника» был выплачен доход от сдачи в аренду имущества, которое находится или будет находиться в Республике Казахстан в сумме 4 276 320 рублей. В соответствии со статьей 648 Налогового кодекса товариществом подтверждено, что отражен вышеуказанный доход в форме налоговой отчетности 101.04 за 4 квартал 2019 года, при этом указан код вида дохода – 1140.

Вышеуказанная информация отражена в отчетности товарищества, предоставление которой не требуется в силу подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса.

Налоговый орган, оценивая пояснение налогоплательщика на уведомление, проверяет его на предмет соответствия закону по форме и содержанию. При несоответствии его требованиям закона, орган государственных доходов вправе признать уведомление неисполненным.

Следовательно, решение налогового органа о признании уведомления неисполненным должно содержать сведения о неисполнении налогоплательщиком уведомления без обоснования законности уведомления.

В данном случае оспариваемое решение налогового органа не содержит выводов о неисполнении уведомления ввиду несоответствия закону пояснения товарищества по форме и содержанию, в нем вновь указаны выявленные нарушения по существу уведомления, что недопустимо.

3.5.1.2. При этом в том случае, когда нужно приложить документы, но они не приложены, такое уведомление не может считаться исполненным несмотря на своевременное представление пояснения. Так, в постановлении № 6001-21-00-6ап/198 от 17 марта 2022 года описывается следующее.

Из материалов дела следует, что по результатам камерального контроля Управлением в отношении Товарищества было сформировано уведомление об устранении выявленных нарушений от 15 апреля 2021 года в части занижения оборотов по реализации по форме налоговой отчетности 300.00 за период 2020 года на сумму нарушения 106 890 500 тенге.

Товарищество 31 мая 2021 года представило Управлению пояснение о несогласии с уведомлением, ссылаясь на нарушения условий договора по оплате товара со стороны покупателя. Налоговым органом 15 июня 2021 года вынесено решение о признании уведомления неисполненным.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении иска, исходил из того, что оспариваемое решение налогового органа вынесено и основано на требованиях части 4 статьи 96 Налогового Кодекса, поскольку к пояснению истца о несогласии с уведомлением не были приложены документы, подтверждающие доводы истца.

В случае, если в пояснении в качестве основания для несогласия лица, представившего пояснение, в качестве подтверждения доказательств указываются документы, то копии документов, указанных в пояснении, кроме налоговой отчетности, обязательно прилагаются к пояснению.

Материалами дела установлено, что 15 апреля 2021 года ответчик в адрес истца направил уведомление №27181Q200608 об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, с указанием на то, что в 2020 году произведена реализация товара в адрес ТОО «Каспий Хаузинг» на сумму более 106 890 500 тенге. По данным взаиморасчетов не выписаны ЭСФ и не отражены обороты по реализации в ФНО 300.00, т.е. допущено занижение доходов за период 2020 года.

Установлено, что истец в пояснении ссылается на акт сверки от 14 марта 2020 года и сведения о дебиторской задолженности. Однако, данные документы не были приложены к пояснению, что также не отрицал представитель истца в судебном заседании.

Представитель заинтересованного лица ТОО «Каспий Хаузинг» в судебном заседании суду пояснил, что никакого акта сверки с истцом не подписывал.

Таким образом, пояснение, представленное истцом, не соответствовало требованиям статьи 96 Налогового кодекса, в связи с чем ответчиком обоснованно принято решение о неисполнении выставленного уведомления.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы не имелось, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.1.3. Такой же подход был применен в деле 6001-22-00-6ап/206 от 31 марта 2022 года по спору с между ТОО «ПромСпецСнаб.KZ» к УГД по городу Темиртау.

07 апреля 2021 года УГД в адрес ТОО вынесено уведомление по результатам камерального контроля за № 30129Y300007, где указано, что: «В ходе камерального контроля установлено завышение НДС, отнесенного в

зачет, сумма НДС по электронным счет-фактурам (далее – ЭСФ), по которым гражданско-правовая сделка превышает 1000-кратный размер МРП, и оплата по которым с высокой вероятностью произведена в наличной форме ввиду отсутствия у Вас и (или) у Вашего поставщика расчетного банковского счета (на дату оборота либо выписки ЭСФ) на сумму нарушения НДС 3587816 тенге за налоговый период 4 квартал 2019 года (октябрь, ноябрь, декабрь)»).

Стороны не оспаривают, что поставщиком услуг является ТОО «Полезная площадь – S», по представленным ЭСФ и фискальным чекам реализация услуг за наличный расчет в период с 01 октября по 31 декабря 2019 года подтверждается. Оплата произведена наличными денежными средствами в кассу поставщика согласно кассовым чекам на общую сумму 33 486 282 тенге на основании представленных счетов-фактур.

Местные суды пришли к выводу, что налоговый орган не вправе принимать решение о признании уведомления не исполненным в случае наличия пояснения, предоставленного в срок и соответствующего требованиям налогового законодательства и не вправе решать вопрос о законности оснований, указанных в пояснении истца, без проведения документальной налоговой проверки.

В таком случае, решение вопроса о возможности фактического оказания услуг, выполнения работ подлежит разрешению только в ходе налоговой проверки, но не в рамках камерального контроля. В силу статьи 12 АППК, все сомнения, противоречия и неясности законодательства Республики Казахстан об административных процедурах толкуются в пользу участника административной процедуры.

Доводы ДГД, УГД, и КГД основаны на том, что согласно требованиям пункта 9 статьи 25 Закона Республики Казахстан «О платежах и платежных системах», установлено, что платежи по сделке, сумма которой превышает тысячекратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату совершения платежа, осуществляются индивидуальными предпринимателями, состоящими на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, или юридическими лицами в пользу другого индивидуального предпринимателя, состоящего на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость,

или юридического лица только в безналичном порядке.

Соответственно ТОО «ПромСпецСнаб. КЗ» в нарушение данных положений законодательства произвело оплату наличными денежными средствами в кассу поставщика согласно кассовым чекам на общую сумму 33 486 282 тенге. Платежи подтверждаются ЭСФ, актами выполненных работ (оказанных услуг), договорами и фискальными чеками, с превышением платежа более 1000 МРП.

При этом, судебной коллегией были изучены материалы, представленные налогоплательщиком в адрес ответчика, и ответ УГД на них. Как следует из данных материалов, фактически УГД в своем решении дает оценку полученным договорам, приложениям к данным договорам, актам сверки, актам выполненных работ не в пользу налогоплательщика, тогда как камеральный контроль направлен на проверку только формы (представление документов) и сроков представления пояснения. Налоговый кодекс не содержит оснований, по которым вынесено решение.

К аналогичным выводам пришла коллегия в деле № 6001-22-00-6ап/207 от 14 апреля 2022 года.

Из материалов дела следует, что 7 ноября 2019 года участниками ТОО «Экибастуз Транс Уголь» принято решение о реорганизации юридического лица путем присоединения к Товариществу, с переходом всех прав и обязанностей по всем обязательствам реорганизованного предприятия в отношении всех кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, а также о составлении и утверждении передаточного акта.

12 августа 2020 года регистрирующим органом зарегистрировано прекращение деятельности ТОО «Экибастуз Транс Уголь» в связи с присоединением к Товариществу.

Управление 25 марта 2021 года вынесло в адрес Товарищества уведомление об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля №07000023562.

На данное уведомление было своевременно подано пояснение. В связи с этим вопрос о законности перехода имущественных прав и обязанностей реорганизованного юридического лица ТОО «Экибастуз Транс Уголь» к вновь возникшему юридическому лицу Товариществу подлежит разрешению только в ходе налоговой проверки, но не в рамках камерального контроля.

3.5.1.4. Судебная коллегия также приходит к выводу, что при определении факта представления пояснения не имеет значения назван ли документ от налогоплательщика таковым. Так, постановлением №6001-22-00-бап/569 от 23 июня 2022 было отменено постановление судебной коллегии Карагандинского областного суда от 9 февраля 2022 года по иску ТОО «Крокус Групп» и оставлено в силе Решение СМАС Карагандинской области от 28 сентября 2021 года.

Уведомления были выставлены 04 июня 2021. Истец в течение 30 рабочих дней, со дня, следующего за днем вручения (получения), а именно, 9 июля 2021 года (до 21 июля) направил в адрес УГД документ, где поясняется позиция истца относительно того, что уведомления незаконны и требует их отмены. Также 9 июля 2021 года направлена жалоба («заявление») в адрес ДГД, где истец просит также отменить уведомления и заявление в адрес УГД о предоставлении налоговых документов. Итого в адрес налоговых органов поступило три отдельных обращения от истца с приложениями.

Довод УГД, озвученный на судебном заседании о том, что документ, в котором отсутствует заголовок «пояснение» не является пояснением, не может являться самостоятельным, так как налогоплательщик по существу пояснил и привел доводы в обоснование своей позиции по уведомлению.

Таким образом, истец выполнил требования пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, своевременно пояснив свою позицию. Исходя из чего, согласно указанной норме, уведомление должно считаться исполненным, если только налоговый орган не вынесет решение об обратном в установленный срок.

3.5.1.5. Такой же вывод делает судебная коллегия в постановлении №6001-22-00-бап/23 от 14 апреля 2022 года, где также соглашается с местными судами ВКО. При этом также отмечается тот факт, что УГД не имеет права выносить более одного решения по одному уведомлению. В данном споре их было вынесено два.

Вынесение налоговым органом решения от 21 октября 2020 года свидетельствует о завершении процедуры камерального контроля в отношении товарищества по уведомлению от 21 августа 2020 года.

Однако налоговым органом вновь вынесено решение от 21 июня 2021 года о признании уведомления от 21 августа 2020 года №182467700001 неисполненным.

Нормами налогового законодательства не предусмотрено вынесение повторного решения о признании неисполненным одного и того же уведомления после завершения камерального контроля.

Действия ответчика по принятию повторного пояснения истца от 16 июня 2021 года по истечении тридцати рабочих дней после вынесения им решения о неисполнении уведомления от 21 октября 2020 года нарушают требования пунктов 2 и 4 статьи 96 Налогового кодекса.

Кроме того, неисполнение налогоплательщиком уведомления налоговых органов об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, в порядке, определенном статьей 96 настоящего Кодекса является основанием для проведения тематической проверки, предусмотренной подпунктом 9) пункта статьи 142 Налогового кодекса.

В таком случае, если налоговый орган признал уведомление, адресованное товариществу, не исполненным, с чем последний не согласился, то следовало провести тематическую проверку, что ответчиком не сделано.

При изложенных обстоятельствах выводы местных судов об исполнении товариществом уведомления посредством представления пояснения и отсутствии у ответчика законных оснований для вынесения решения о признании уведомления неисполненным являются правильными.

3.5.1.6. В постановлении №6001-22-00-бап/121 от 19 мая 2022 года судебная коллегия дает оценку ситуации, когда действия налогоплательщика также обусловлены строго тем, что указано в уведомлении (административном акте). Так, налогоплательщик не может знать всех причин и оснований, по которому выставлено уведомление, если об этом не говорится в самом административном акте. В указанном деле постановлением о прекращении досудебного расследования от 28 декабря 2020 года по статье 216 части 3 УК подтверждается факт выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг от имени контрагентов истца ТОО «AntikaLogist» и ТОО «ГрандБизнесСтрой».

Представитель истца просит оспариваемое постановление оставить без изменения, указывая, что пояснение товарищества соответствует требованиям Налогового кодекса, что исключает признание уведомления

неисполненным. Истец утверждает, что об уголовном деле в отношении контрагентов налоговый орган товарищества никогда не уведомлял, о существовании постановления о прекращении досудебного расследования истец узнал в ходе судебного разбирательства.

Из материалов дела следует, что Управлением в адрес товарищества вынесено уведомление от 20 мая 2021 года №60099С300067 об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля за период с 1 апреля по 30 июня 2019 года по налоговой отчетности форм 300.00 «НДС».

Нарушение согласно приложению 2 к уведомлению состоялось в завышении НДС отнесенного в зачет, отклонение составило сумму 8 395 983 тенге.

8 июля 2021 года товариществом в ответ на уведомление подано пояснение, в котором указано, что в указанный период товарищество имело договорные отношения с ТОО «Antika Logist» и ТОО «ГрандБизнесСтрой», которые в полном объеме выполнили работы. В подтверждение к пояснению приложены договоры, накладные и акты выполненных работ с контрагентами.

14 июля 2021 года Управлением вынесено решение №D60099С300067001 о признании уведомления не исполненным (далее – решение). В качестве основания для принятия решения Управлением указано на не устранение нарушений.

Доводы заявителей о том, что истец не вправе был представлять пояснение на уведомление, являются несостоятельными, поскольку нарушения, предусмотренные пунктом 3 статьи 96 Налогового кодекса, не указаны налоговым органом в уведомлении.

В силу части третьей статьи 129 АППК ответчик может ссылаться лишь на те основания, которые упомянуты в административном акте.

Кроме того, согласно приказу Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2019 года № 411 «Об утверждении формы решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, и сроков его вынесения» в решении указываются конкретные причины признания уведомления не исполненным.

Однако оспариваемое решение содержит в себе лишь вывод о не устранении нарушения по уведомлению. В уведомлении и в

приложениях налоговым органом также не указано о том, что имеются иные основания для направления уведомления помимо завышения НДС с отклонением на сумму 8 395 983 тенге.

Следовательно, налоговый орган может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте, в этой связи ответчик не может ссылаться на неисполнение уведомления в виду отсутствия у истца права на представление пояснения.

При изложенных обстоятельствах выводы суда апелляционной инстанции об исполнении товариществом уведомления посредством представления пояснения и отсутствии у ответчика законных оснований для вынесения решения о признании уведомления неисполненным являются правильными.

Оснований для отмены оспариваемого постановления и удовлетворения кассационной жалобы ответчика и кассационного ходатайства прокурора не имеется.

3.5.2. Соотносимость требований уведомления и выводов решения по уведомлению

Следует отметить, что по данному делу №6001-22-00-6ап/114 внимание суда привлёк тот факт, что в приложении №1 к уведомлению УГД указало товариществу, что согласно проведенному анализу, отражаемые товариществом ЭСФ финансово-хозяйственные операции имеют низкую вероятность их осуществления. Расшифровка по выявленным нарушениям отражена в приложении №2 к уведомлению. В приложении №2 содержится список 57 компаний-покупателей с указанием БИН.

В отношении указанного уведомления ТОО предоставляется в установленный срок 22 октября 2020 года пояснение с приложением подтверждающих документов в отношении соответствующих контрагентов покупателей, согласно БИНам в приложении №2. Предоставление пояснения в срок УГД не оспаривается.

13 ноября 2020 года при вынесении решения о признании уведомления №181668200008001 неисполненным на пояснение товарищества (далее – решение), ответчик указывает следующее:

1) у основного поставщика ТОО «МАГ-СтройГрупп» степень риска высокая, отсутствует материально-техническое оснащение, фиксированные активы, складские

помещения, транспортные средства. Представленное пояснение Управлением не принято, поскольку не указаны обстоятельства, являющиеся основаниями и доказательствами несогласия с указанными в уведомлении нарушениями.

2) у поставщиков 1 и 2 уровня ТОО «МАГ-СтройГрупп» отсутствовала возможность для выполнения работ и оказания услуг в связи с отсутствием трудовых ресурсов. В связи с чем представленное пояснение не является основанием для исполнения уведомления, поскольку к пояснению были приложены только договора, накладные и акты сверок.

Коллегия отмечает, что изначально уведомление выставлено в отношении 57 конкретных покупателей (клиентов) ТОО. При этом решение выносится в отношении не покупателя, а поставщика ТОО. При такой противоречивой постановке вопроса в камеральном контроле налогоплательщик фактически лишается возможности исполнить уведомление, что недопустимо и является основанием для отмены такого решения.

К аналогичному выводу судебная коллегия пришла по делу 6001-22-00-бап/322 (2) от 21 июня 2022 года, где решение СМАС ЗКО было оставлено без изменений, а постановление апелляционной инстанции было отменено.

Согласно пункту 3 Приказа участниками пилотного проекта являются: 1) плательщики НДС, которые отнесены к высокой степени риска, определенной на основании системы управления рисками, основанной на анализе данных по приобретенным и реализованным товарам, работам и услугам; 2) налогоплательщики (контрагенты), являющиеся получателями товаров, работ, услуг согласно ЭСФ, выписанным налогоплательщиками, которые отнесены к высокой степени риска.

УГД не представлены доказательства, согласно которым истца можно считать участником пилотного проекта, как это определено установленными критериями.

В целом судебная коллегия отмечает, что пилот по своему предназначению, как указано в пункте 1-1 статьи 68 Налогового кодекса, внедряется в целях модернизации налогового администрирования. При этом, по своей природе, такой проект должен носить временный характер и при успешном тестировании, указанные мероприятия должны становиться частью законодательства посредством внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс.

Вместе с тем, указанному пилоту в 2022 году насчитывается 4 года, что указывает на то, что проект должен перестать быть пилотным, и в целях обеспечения определенности налогового законодательства должны быть внесены соответствующие поправки в Налоговый кодекс с соблюдением процедур согласования с заинтересованными лицами и уполномоченными органами.

При этом, также в рассматриваемом приказе не соблюдены все требования, как того требует часть вторая пункта 1-1 статьи 68 Налогового кодекса (регион и сроки реализации пилота). Местными судами указанному доводу оценка не дана.

Судебная коллегия соглашается с позицией истца относительно того, что согласно статье 96 Налогового кодекса представление пояснения в установленный срок с указанием доводов и приложением необходимых документов является исполнением уведомления. При этом статья 96 Налогового кодекса не подразумевает анализ представленных документов по существу, иначе будет предприниматься судьба будущих налоговых проверок.

В данной части выводы СМАС являются законными и обоснованными.

При этом Приказ, являясь подзаконным актом, не может устанавливать требования относительно существа представленных документов. Согласно пункту 3 статьи 10 Закона «О правовых актах» каждый из нормативных правовых актов нижестоящего уровня не должен противоречить нормативным правовым актам вышестоящих уровней. Наличие дополнительных / иных требований по отношению к Налоговому кодексу ведет к тому, что применению подлежат положения Налогового кодекса.

Судебная коллегия также усматривает, что уведомление сформировано по покупателям. При этом ТОО «Спец регион» БИН 190240003068 является поставщиком истца, а не покупателем. Таким образом, требование уведомления и выводы в решении УГД не соотносятся друг с другом и не являются обоснованными. Местными судами указанному доводу оценка не дана.

По доводу налогового органа относительно пропуска срока для предоставления пояснения судебная коллегия отмечает, что в оспариваемом решении УГД не приводит доводов относительно пропуска срока для предоставления уведомления истцом. Согласно пункту 3 статьи 129 АППК, ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном

акте. Таким образом, доводы относительно пропуска срока для представления пояснения судом приняты не могут быть. Соответственно, в указанной части позиция суда апелляционной инстанции противоречит требованиям АППК.

3.5.3. Признание уведомления исполненным при отсутствии вынесения решения УГД об обратном

В постановлении №6001-22-00-6ап/569 от 23 июня 2022 судебная коллегия по иску ТОО «Крокус Групп» также выражает мнение относительно того, может ли суд делать вывод о том, что уведомление исполнено, если налоговый орган не выносит соответствующего решения о признании такого уведомления не исполненным.

Согласно пункту 2 Приказа Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2019 года № 411, решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, выносится органами государственных доходов в течение 5 (пяти) рабочих дней со дня совершения действий, предусмотренных в подпунктах 1), 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса.

Таким образом, налоговый орган должен был в течение 5 рабочих дней с момента получения указанного документа (пояснение и запрос документов по уголовному делу контрагентов) от истца ответить на него по существу, то есть до 16 июля 2021 года включительно по указанному делу. Однако, такого решения вынесено не было.

При этом, на судебном заседании представители УГД и ДГД пояснили, что обращения налогоплательщика были рассмотрены, и был представлен ответ 14 июля 2021 года, согласно которому налоговый орган отказал в предоставлении документов. В материалах дела имеется фото (скрин) экрана монитора, где ДГД отвечает истцу и указывает письма истца за № ФЛ-С-760/1, № ФЛ-С-760, № ФЛ-С-759 от 09 июля 2021 года. Вместе с тем УГД / ДГД не указали, что позиция налогоплательщика принята (не принята), и пояснение является исполненным (неисполненным).

В соответствии с частью 5 статьи 7 АППК при отсутствии отдельной нормы права, возможна его аналогия. Согласно части 5

статьи 100 АППК, если орган, рассматривающий жалобу, в установленные сроки не принял решение по результатам рассмотрения жалобы, то считается, что орган отказал в удовлетворении жалобы.

Исходя из вышеизложенного, СМАС правильно пришел к выводу о том, что фактически пояснение представлено, и УГД счел его неисполненным, несмотря на положения пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса. Таким образом, СМАС не присвоил полномочия УГД, и правомерно вынес решение по существу требований истца.

3.5.4. Обжалование уведомлений, вынесенных на основании приговоров и постановлений следователей

Отдельным видом уведомлений являются те, что вынесены на основании уголовных обвинений.

3.5.4.1. Так, в постановлении №6001-22-00-6ап/181 от 29 марта 2022 года описывается следующая ситуация. Из материалов дела следует, что основанием для вынесения оспариваемого уведомления послужил вступивший в законную силу приговор суда № 2 города Усть-Каменогорска Восточно-Казахстанской области от 2 февраля 2021 года.

Приговором суда Демитров И.Н. и другие лица осуждены по статье 216 части 3 УК за совершение действий по выписке от ТОО «СемейШпалопродукционный завод», ТОО «КАЗШЫГЫСНАВ» и ТОО «УККОМ-ПРЕССОР» счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, чем причинили государству ущерб в особо крупном размере на сумму 155 021 552 тенге.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении иска, исходили из того, что оспариваемое уведомление налогового органа вынесено и основано на требованиях статей 94, 96 Налогового Кодекса, поскольку наличие приговора суда исключает исполнение уведомления налогоплательщиком посредством представления пояснений.

В пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса установлено, что налогоплательщик не вправе представлять пояснение, указанное в подпункте 2) пункта 2 данной статьи, при отнесении на вычеты расходов при исчислении КПП и в зачет суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам на основании счета-фактуры и (или) иного до-

кумента, действие (действия) по выписке которых признаны вступившим в законную силу судебным актом или постановлением органа уголовного преследования о прекращении досудебного расследования по не-реабилитирующим основаниям, совершенным (совершенными) субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Соответственно налоговый орган в суде доказал, что имел законные основания для вынесения в адрес налогоплательщика оспариваемого уведомления. Данное уведомление отвечает требованиям, установленным к административному акту в статье 79 АППК.

3.5.4.2. В постановлении № 6001-21-00-бап/187 от 17 марта 2022 года указывается, что в адрес Товарищества управлением вынесено уведомление за период с 1 января 2018 года по 31 декабря 2018 года по налоговой отчетности формы 300.00.

В качестве основания для вынесения уведомления в приложении №2 к нему указано постановление Департамента экономических расследований по городу Алматы за №ЕРДР207500121000139 о прекращении уголовного дела от 22 января 2021 года (далее - постановление от 22 января 2021 года) по взаиморасчетам с поставщиком ТОО «ЕВРО ИДЕАЛ».

Товарищество, обращаясь в суд с настоящим иском, указало, что уведомление было вынесено на основании постановления, не утвержденного прокурором.

Суд первой инстанции применив к спору положения пункта 3 статьи 114 Налогового Кодекса, части 2 статьи 129 АППК, пришел к правильному выводу о том, что положенное в основу оспариваемого уведомления постановление о прекращении уголовного дела было отменено и направлено для проведения дополнительных следственных действий.

Таким образом, выводы судебных инстанции о том, что уведомление было вынесено ответчиком на основании постановления органа уголовного преследования, которое не имело юридической силы, соответственно, не могло быть положено в основания для вынесения уведомления в адрес товарищества, являются правильными.

Также суды правомерно признали безосновательными доводы ответчика о законности и обоснованности уведомления, при том, что досудебное расследование в любом случае было прекращено другим постановле-

нием, поскольку основанием для вынесения уведомления явилось именно постановление от 22 января 2021 года.

В соответствии с частью 2 статьи 129 АППК бремя доказывания по иску об оспаривании несет ответчик, принявший обременительный административный акт. Частью 3 указанной статьи предусмотрено, что ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

В рассматриваемом случае, учитывая принятие нового решения о прекращении уголовного преследования в отношении ТОО «Евро Идеал» и вынесение постановления от 4 марта 2021 года, согласованного и утвержденного прокурором 12 марта 2021 года, налоговому органу следовало вынести уведомление о выявленных нарушениях по результатам камерального контроля на основании имеющего юридическую силу постановления органа уголовного преследования.

Однако данные действия налоговым органом совершены не были и такое право им не утрачено.

Не нашли своего подтверждения доводы кассационной жалобы и кассационного ходатайства о том, что по аналогии с требованиями части 3 статьи 427 ГПК, не может быть отменено правильное по существу решение органа по вынесенному уведомлению об устранении нарушений законности лишь по формальным соображениям.

В силу части 1 статьи 84 АППК, правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям.

Судебная коллегия отмечает, что под нарушением, касающимся существа административного акта, следует понимать неправильное применение или толкование действующего материального права, неправильное или неполное исследование фактических обстоятельств, положенных в основу принимаемого административного акта. Сюда относятся несоответствие административного акта либо его правового основания Конституции Республики Казахстан и иным нормативным правовым актам большей юридической силы, отсутствие или незаконность правового основания для принятия административного акта, несоблюдение требований диспозиции нормы, являющейся правовым основанием для принятия административного акта, несоблюдение закрепленных в АППК принципов административной процедуры.

Следствием нарушения требований, касающихся существования административного акта, как правило, является его неправильность, так как такие нарушения в силу своей значимости по общему правилу всегда влияют на решение по существу дела.

К нарушениям, касающимся формального аспекта принятия административного акта, относятся определенные нарушения формальной законности.

При наличии нарушений формальных требований, если отсутствует нарушение требований, касающиеся существования, административный акт считается правильным и не может быть признан незаконным.

Нарушение каких именно формальных требований не является основанием для признания административного акта незаконным, вышеуказанной нормой АППК не установлено. В любом случае к таким нарушениям не могут относиться нарушения требований, соблюдение которых законом предусмотрено как обязательное.

В данном случае ссылка в оспариваемом уведомлении на постановление следователя от 22 января 2021 года, которое было отменено прокурором, является существенным нарушением закона, поскольку в силу пункта 1 статьи 96 Налогового кодекса в случае выявления нарушений по результатам камерального контроля оформляется уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений.

Кроме того, данное нарушение закона, допущенное налоговым органом при вынесении оспариваемого уведомления, привело к принятию неправильного административного акта.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы и кассационного ходатайства прокурора не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.4.3. В постановлении 6001-22-00-бап/393 от 28 апреля 2022 года рассматривается ситуация по обжалованию результата налоговой проверки. Товарищество обратилось в суд с иском к Департаменту о признании незаконным и отмене уведомления о результатах налоговой проверки №336/1 от 9 февраля 2021 года.

Решением СМАС города Нур-Султана от 29 сентября 2021 года иск удовлетворен. Постановлением судебной коллегии по административным делам суда города Нур-Сул-

тана от 8 декабря 2021 года решение суда отменено, в иске отказано.

Из материалов дела следует, что на основании постановления следователя службы экономических расследований от 13 мая 2019 года проведена документальная налоговая проверка Товарищества по вопросам исполнения налогового обязательства за период с 1 января 2015 года по 31 декабря 2018 года.

Удовлетворяя иск и отменяя уведомление, суд первой инстанции указал на его преждевременность со ссылкой на положения пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении иска, пришел к выводу, что налоговая проверка проведена в рамках расследования уголовного дела, возбужденного в отношении других лиц, а не руководства Товарищества. Следовательно, отсутствовали основания для применения пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса.

С такими выводами суда СКАД не согласился по следующим основаниям.

В силу положений статьи 84 АППК нарушение законодательства Республики Казахстан об административных процедурах является основанием для признания административного акта незаконным, если такое нарушение привело либо могло привести к принятию неправильного административного акта.

В силу пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса в случае проводимой в рамках досудебного расследования налоговой проверки уведомления о результатах проверки налогоплательщика, в отношении которого ведется досудебное расследование, выносится после завершения рассмотрения уголовного дела. При этом уведомление о результатах проверки выносится и вручается налогоплательщику не позднее пяти рабочих дней со дня получения официального документа, подтверждающего завершение уголовного дела.

В пункте 16 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан №3 от 24 января 2020 года «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности» разъяснено, что при постановлении обвинительного приговора, постановления о прекращении производства по делу по нереабилитирующему основанию по статье 216 УК сделка, подтвержденная фиктивным счетом-фак-

турой, в соответствии с пунктом 2 статьи 158 ГК является ничтожной. Предъявления налоговыми органами исков об оспаривании сделок, подтвержденных фиктивными счетами-фактурами, не требуется. Доначисление соответствующих сумм налогов осуществляется налоговым органом на основании вступившего в законную силу обвинительного приговора либо постановления о прекращении производства по делу по нереабилитирующему основанию, которым дана правовая оценка противоправным действиям лица по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Из указанного следует, что во всех иных случаях вынесение уведомления о доначислении налогов является преждевременным, что правильно дана оценка судом первой инстанции.

Достоверно установлено, что 13 мая 2019 года службой экономических расследований Комитета финансового мониторинга Министерства финансов Республики Казахстан вынесено постановление о назначении налоговой проверки в рамках досудебного расследования по уголовному делу №187100121000109, возбужденному в отношении Товарищества по статье 216 УК.

Уведомление №336 было вынесено на основании акта налоговой проверки №336 от 15 января 2020 года, проведенной по постановлению руководителя следственно-оперативной группы старшего следователя службы экономических расследований МФ РК Бащыгулова А.О. о назначении налоговой проверки от 13 мая 2019 года в рамках досудебного расследования уголовного дела №187100121000109.

Из данного уголовного дела в последующем выделено уголовное дело №200000121000014 в отношении руководства Товарищества по части третьей статьи 245 УК.

Из изложенного следует, что налоговая проверка проведена в рамках досудебного расследования и уведомление в отношении налогоплательщика должно быть вынесено только после завершения уголовного дела.

Таким образом, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что уголовное дело в отношении руководства Товарищества не завершено, вынесение Департаментом уведомления о результатах проверки является преждевременным.

При таких обстоятельствах выводы суда первой инстанции о неправомерности уве-

домления налогового органа №336/1 от 9 февраля 2021 года являются обоснованными.

3.5.5. Обжалование предписаний о назначении налоговых проверок и обеспечение исков

3.5.5.1. По данному вопросу вынесено постановление №6001-22-00-бап/281 от 12 мая 2022 года по иску ТОО «Агрофирма Приишимский» к ДГД по СКО об отмене предписания от 2 июля 2021 года № 108 по кассационной жалобе ДГД.

Товарищество обратилось в суд, мотивируя свой иск тем, что департаментом нарушен порядок проведения административной процедуры, что привело к нарушению его прав и законных интересов. Решением СМАС СКО от 11 октября 2021 года иск товарищества удовлетворен и оставлен без изменений судом апелляционной инстанции.

Из материалов дела следует, что 1 июля 2021 года КГД вынесен приказ о назначении внеплановой тематической налоговой проверки в отношении товарищества и поручено проведение проверки департаменту по вопросам исполнения налоговых обязательств товариществом по КПП и НДС за период с 1 января по 31 декабря 2020 года.

Департаментом вынесено предписание, зарегистрировано в органах правовой статистики прокуратуры. Затем проведена процедура заслушивания к предварительному решению о вынесении предписания на проведение внеплановой налоговой проверки, по результатам составлен протокол. В протоколе заслушивания указано, что представитель товарищества Дудник С.О. выразил несогласие с изложенными нарушениями. Далее вручены предписание и проверочный лист. КГД рассмотрел жалобу товарищества и вынес предварительное решение об отказе в удовлетворении жалобы.

Под административной процедурой понимается строго регламентированный законом порядок осуществления деятельности (определенную последовательность действий) административного органа, должностного лица в сфере публичного управления по поводу реализации властных полномочий в отношении граждан и организаций.

В соответствии с подпунктом 3) пункта 1 статьи 155 Предпринимательского кодекса (ПК), субъекты контроля и надзора либо их уполномоченные представители при осуществлении контроля и надзора вправе об-

жаловать акт о назначении проверки, предписание в данном случае.

В соответствии с частью первой статьи 73 АППК административный орган, должностное лицо обязаны предоставить возможность участнику административной процедуры выразить свою позицию к предварительному решению по административному делу, о котором участник административной процедуры уведомляется заранее, но не позднее чем за три рабочих дня до принятия административного акта.

В уведомлении в адрес товарищества сообщено о дате и времени заслушивания, а также указано о принятом предварительном решении в виде предписания о проведении внеплановой налоговой проверки, при этом само предварительное решение не вручалось.

В соответствии с подпунктами 4) и 5) части второй статьи 74 АППК в протоколе заслушивания указываются: содержание рассматриваемого вопроса; содержание объяснений, вопросов и ответов, выступлений участвующих лиц.

Из содержания протокола заслушивания от 28 июля 2021 года невозможно определить конкретное содержание рассматриваемого вопроса. Указано лишь о проведении внеплановой налоговой проверки на основании решения уполномоченного органа в отношении товарищества, без указания конкретного предмета проверки, проверяемого периода проверки.

Кроме того, из протокола заслушивания следует:

- в случае согласия с указанными фактами нарушений товарищество имеет право для самостоятельного устранения нарушений путем представления налоговой отчетности и (или) уплаты налогов и платежей в бюджет;

- в случае несогласия будет назначена внеплановая налоговая проверка согласно приказу Комитета.

Между тем, налоговым органом не был доведен до товарищества предмет налоговой проверки, проверяемый период проверки. В том числе факты нарушений, установленные налоговым органом, а также какую отчетность, за какой период необходимо ему представить, то есть пути самостоятельного устранения.

В протоколе заслушивания отсутствуют содержание вышеуказанных рассматриваемых вопросов, а также содержание объяснений, вопросов и ответов, выступлений.

При том, что представитель товарищества Дудник С.О. изложил позицию в протоколе, что с нарушениями не согласен.

При надлежащем разъяснении товариществу предмета проверки, его периода, допущенных нарушений, а также путей устранения нарушений, в случае согласия с указанными нарушениями, предписание на проведение тематической проверки подлежало бы отмене.

Кроме того, участник административной процедуры и (или) иное лицо, участвующее в административном деле, вправе ходатайствовать о занесении в протокол заслушивания сведений о фактических обстоятельствах, которые они считают существенными для рассмотрения административного дела (часть третья статьи 74 АППК).

Из представленного протокола заслушивания следует, что право заявлять ходатайства о внесении в протокол сведений о существенных обстоятельствах, товариществу не представлено.

Как видно из материалов дела, фактически с предметом налоговой проверки товарищество ознакомлено только из оспариваемого предписания и проверочного листа, которые были вручены после процедуры заслушивания – 30 июля 2021 года.

Следовательно, процедура заслушивания проведена формально, тогда как данная процедура является существенной составной частью принципа гласности сторон в административной процедуре и влияет на принятие предварительного решения, затрагивающего права, свободы и законные интересы товарищества.

Товарищество было лишено следующих прав: знать предмет проверки, ознакомиться до заслушивания с предварительным решением, самостоятельно устранить нарушения, заявлять ходатайства, выразить свою позицию до принятия административного акта, что напрямую влияет на оспариваемое решение налогового органа в форме предписания.

При изложенных обстоятельствах выводы местных судов об отмене оспариваемого предписания и всех юридических последствий, вытекающие из этого предписания, являются правильными.

3.5.5.2. В постановлении по делу 6001-22-00-6ап/568 от 31 мая 2022 года по иску ТОО «Сеть plus» к ДГД по Карагандинской области и ГУ «Управление Комитета по правовой статистике и специальным учетам

Генеральной прокуратуры Республики Казахстан по Карагандинской области» СКАД пришел к следующим выводам.

Товарищество обратилось в суд с иском к Департаменту, Управлению о признании незаконными действий по назначению налоговой проверки, по не ознакомлению с административным делом, об отмене акта о назначении проверки от 4 ноября 2021 года и предписания № 377 от 4 ноября 2021 года, о признании действий по регистрации акта о назначении проверки незаконными и отмене регистрации акта о назначении проверки.

Определением СМАС Карагандинской области от 28 декабря 2021 года иск возвращен. Определением судебной коллегии по административным делам Карагандинского областного суда от 3 февраля 2022 года определение суда оставлено в силе.

Из материалов дела следует, что обжалуемые действия и акты Налогового органа и Управления, совершены в целях исполнения постановления Октябрьского районного суда города Караганды от 9 сентября 2021 года по уголовному делу в отношении физических лиц, в том числе руководителя ТОО «Корпорация «Mustang» (в настоящее время истец ТОО «Сеть plus») Кусаиновой А.М. по обвинению по части 1 статьи 235 УК (в редакции от 16 июля 1997 года), по части 3 статьи 216 УК, которым назначено проведение налоговой проверки в деятельности товарищества по вопросам исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Согласно подпункту 3 пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса вышеуказанное постановление суда по уголовному делу является основанием к проведению внеплановой налоговой проверки.

В силу части 2 статьи 122 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан (далее – УПК) орган, ведущий уголовный процесс – суд вправе требовать производства ревизий и проверок от уполномоченных органов и должностных лиц.

В свою очередь, в силу пункта 3 статьи 1 Конституционного Закона Республики Казахстан «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан», судебные акты и требования судей при осуществлении ими полномочий обязательны для исполнения всеми государственными органами и их должностными лицами, физическими и юридическими лицами. Неисполнение судебных актов и требований судьи влечет установленную законом ответственность.

В данном случае истец в порядке, предусмотренном АППК, требует провести проверку законности действий налогового органа, исполняющего постановление суда по уголовному делу.

Судами правильно отмечено, что основания, по которым оспариваются настоящим иском действия департамента и управления, по своей сути ставят под сомнения законность действий суда по уголовному делу (постановления от 9 сентября 2021 года), потребовавшего от налогового органа проведение налоговой проверки в отношении товарищества. Однако проверка законности судебного акта по уголовному делу должна проводиться в порядке, установленном УПК.

Согласно подпункту 11) части 2 статьи 138 АППК суд выносит определение о возвращении иска, если дело не подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

Таким образом, выводы судебных инстанций со ссылкой на пункт 2 части 7 статьи 3, части 2 статьи 102 АППК о том, что заявленные требования не могут предметом рассмотрения в порядке АППК являются законными и обоснованными.

3.5.6. Обжалование результатов налоговых проверок по сделкам, где налоговым органом ставится под сомнение совершение операции

3.5.6.1. Отдельный блок вопросов в налоговых спорах занимают споры по результатам налоговых проверок. В постановлении № 6001-22-00-6ап/21 и №6001-22-00-6ап/21 (2) от 8 апреля 2022 года судебная коллегия соглашается с местными судами ВКО и делает следующие выводы.

В частности, СКАД считает правильным рассматривать налоговый профиль плательщика комплексно, как это предписано в ПК и Налоговом кодексе, где все предприниматели распределены в группы рисков (высокий, средний и низкий).

В соответствии со статьёй 8 Налогового Кодекса налоговые органы должны соблюдать добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства, которая по умолчанию предполагается.

В соответствии с подпунктом 11) пункта 2 статьи 3 ПК одним из принципов взаимодействия субъектов предпринимательства и

государства является презумпция добросовестности субъектов предпринимательства и взаимная ответственность государства и субъектов предпринимательства.

Согласно статье 141 ПК контроль в отношении субъектов предпринимательства осуществляется согласно их распределению на группы риска. Критериями оценки степени риска является совокупность количественных и качественных показателей, связанных с непосредственной деятельностью субъекта контроля и надзора, особенностями отраслевого развития и факторами, влияющими на это развитие, позволяющих отнести субъектов (объектов) контроля и надзора к различным степеням риска.

В соответствии с данной нормой, а также подпункту 3) пункта 2 статьи 68 Налогового кодекса налоговое администрирование основывается на принципах:

- 1) законности,
- 2) повышения эффективности взаимодействия между налогоплательщиком и налоговыми органами,

- 3) дифференцированного подхода при осуществлении налогового администрирования, основанного на оценке рисков.

Судебная коллегия для принятия не только законного, но и справедливого решения проанализировала вопрос назначения проверки и рисковый профиль налогоплательщика.

Как следует из Акта проверки, проведенная проверка является внеплановой, то есть она проведена с элементами внезапности. Проверка проведена на основании Приказа КГД № 193 от 15 апреля 2021 года. При этом ДГД, ссылаясь на вышестоящий орган, не смог пояснить причины, по которым возникла необходимость проведения такого типа проверки, и в чем именно выражается повышенная рискованность налогоплательщика. Истец пояснил, что в «Кабинете налогоплательщика» ему присвоен «средний уровень» рискованности.

Согласно Акту проверки, истец относится к субъекту крупного предпринимательства, налоговая регистрация произведена в 19 апреля 2001 году, то есть предприятие занимается производством муки и кормов 21 год. Согласно имеющейся в материалах дела очередной декларации по КППН за 2019 год расходы по начисленным доходам работников и иным выплатам, физическим лицам составили 492 941 868 тенге, КППН к уплате составил 15 114 999 тенге. Согласно Акту налоговой проверки коэффициент на-

логовой нагрузки (далее - КНН) за 2019 год составил 1,1923%. При этом ДГД доводов относительно низкого КНН предприятия в сравнении с отраслью не заявлял в объяснение целесообразности назначения внеплановой налоговой проверки.

Согласно пунктам 2 и 4 статьи 69 Налогового кодекса налоговый контроль может осуществляться как в форме налоговых проверок, так и камерального контроля. Как пояснили представители ответчика в рамках слушания, в отношении предприятия уведомлений камерального контроля не выставлялось, то есть камеральный контроль, направленный на самостоятельное устранение ошибок налогоплательщиком в соответствии со статьей 94 Налогового кодекса проведен не был.

Вместе с тем, как следует из Акта проверки, до назначения проверки в адрес Комбината было выставлено совокупно 8 уведомлений и извещений уведомительного характера.

При этом, уведомления:

- по ТОО «ЕвроАзияХим» и ТОО «Dida Company» исполнены, так как по факту с указанными компаниями взаиморасчетов не имелось,

- по ТОО «Дозор и К» - исполнено посредством предоставления первичных бухгалтерских документов, договоров и актов сверки,

- № 18229F100001 от 18.02.2020 г. – ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229 H000001 от 17.06.2020 г. ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229 H200001 от 18.06.2020 г. ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229V600001 от 02.02.2021 г ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229Y300001 от 07.04.2021 г. направлено перед назначением проверки и отработано во время проверки с доначислением.

Извещения:

- № 18229B300004 от 18.12.2019 г. в ходе проверки не подтверждено.

Таким образом, судебная коллегия приходит к мнению, что налоговый орган, присваивая налогоплательщику «средний» уровень рискованности, проведя результативный (с самостоятельной корректировкой налоговых обязательств, где применимо) камеральный контроль за проверенный налоговый период и без включения истца в план проверок сразу же назначил внеплановую проверку.

Судебная коллегия считает, что указан-

ный подход не соответствует принципам ПК и Налогового кодекса в части презумпции добросовестности предпринимателя, эффективного взаимодействия с налогоплательщиком и взаимной ответственности государства перед предпринимателем.

Кроме того, в рамках статьи 10 АПК такой подход видится не соразмерным, то есть проведение налогового контроля сразу с внеплановой проверки при наличии иных результативных инструментов налогового контроля не является пригодным, необходимым и пропорциональным как в отношении налогоплательщика, так и с позиции рационального использования человеческих ресурсов (инспекторов) самого налогового органа, так как проверяется субъект крупного предпринимательства.

3.5.6.2. В унисон данным принципам СКАД в своих постановлениях за анализируемый период четко акцентирует внимание на том, что каждый налогоплательщик самостоятельно отвечает по собственным обязательствам и бремя доказывания по дополнительно начисленным суммам лежит на налоговом органе и фиксируется в административном акте, за пределы которого он не может выйти в административном процессе.

Так, в упомянутых постановлениях отмечается, что в Акте проверки указано, что поставщики Комбината являются неблагонадежными по следующим признакам:

- ТОО «HEAVEN AST» зарегистрировано 18 марта 2017 года в УГД по Есильскому району города Нур-Султан. С 19 марта 2019 года изменено местонахождение на УГД города Семей. Товарищество по причине фактического отсутствия по месту регистрации снято с учета по НДС от 29 июля 2020 года.

- ТОО ЮТА» зарегистрировано с 28 июня 1999 года в УГД по г.Усть-Каменогорск, решением СМЭС от 22 декабря 2020 года Товарищество признано банкротом и снято с учета по НДС с 1 июля 2020 года.

- Отсутствие у Товариществ активов, недвижимого имущества, транспорта, механизмов, необходимого штата работников. Это, по мнению ДГД, указывает на невозможность поставки сельскохозяйственной продукции в адрес Комбината.

По мнению истца, в рамках налоговой проверки ответчиком были превышены полномочия по определению достоверности/сомнительности сделок, что не является компетенцией налоговых органов и не были учтены предоставленные к проверке

первичные бухгалтерские и прочие документы, свидетельствующие о наличии сделок и поступление товара в собственность комбината.

В рамках комплексной проверки налоговые органы вправе проверять деятельность и документацию самого проверяемого лица и лиц, с которыми у проверяемого лица были проведены операции и на основании полученных данных устанавливать факты исполнения или неисполнения налоговых обязательств.

В связи с чем, истец просил суд признать незаконным и отменить уведомление по сделкам с ТОО «ЮТА» и ТОО «HEAVEN AST».

Согласно договорам поставки № 36 от 21 января 2019 года и № 67 от 13 февраля 2019 года ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА» обязались поставить комбинату сельскохозяйственную продукцию (пшеницу 4 класса и горох 3 класса урожая 2018 года). Доставка товара осуществляется поставщиками своими силами и за свой счет, автомобильным транспортом, а товар сопровождается согласно пункту 3.2.3 договоров следующими документами: счет-фактура, товарно-транспортная накладная и сертификат/паспорт качества продукции.

В соответствии с пунктом 3.4. договоров, приемка товара осуществляется согласно приложенному сертификату-паспорту. Порядок ведения учетной (бухгалтерской) документации устанавливается законодательством о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику. Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов.

Из материалов дела следует, что все первичные документы, предоставленные ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА», соответствуют требованиям статьи 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Истцом представлены следующие доказательства:

- «журнал среднесуточный (машины)», в котором указано, что Поставщики в лице ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА» своими силами и за свой счет, автомобильным транспортом доставляли комбинату сель-

хозпродукцию в виде пшеницы и гороха. В журнале указаны масса товара, тип, подтип, класс, влажность, натура, сорная примесь;

- журнал регистрации автомашин Комбината, где указано какой автотранспорт какого поставщика заезжал на территорию Комбината, указаны государственный регистрационный номер автомобиля и вес товара;

- журнал регистрации автомашин и сырья в тоннаже с выборкой по ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА», где указаны автотранспорт, который заезжал на территорию Комбината, сырье, и вес товара. На момент поставки товаров, указанные поставщики состояли на регистрационном учете по НДС и выписывали счета-фактуры правомерно.

Таким образом, по мнению местных судов, Комбинат предоставил налоговому органу достаточные первичные бухгалтерские документы, а именно, накладные, где на каждой имеются отметки различных служб истца о принятии товара (штамп и подпись работника весовой, подпись работника лаборатории, счета-фактуры). Из представленных материалов местные суды сочли, что факты реального совершения финансово-хозяйственных операций поставщиками подтверждаются наличием достоверных первичных документов. Иные умозаключения и доводы ДГД в части совершения преступления и (или) правонарушения не подтверждены доказательствами.

При этом, как указано местными судами, налоговые органы в свою очередь в соответствии с требованиями статьи 143, пункта 7 статьи 140 Налогового кодекса не направили запросы и не провели встречные проверки лиц, осуществляющих операции с Комбинатом.

Так, фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный плательщиком, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму налога на добавленную стоимость. Налоговыми органами не приведено совокупности доказательств, подтверждающих, что имела место выписка счет-фактур без фактического выполнения работ. ДГД не зафиксированы факты привлечения к административной или уголовной ответственности поставщиков, а также невозможность привлечения к ответственности не подтверждена соответствующими процессуальными документами.

Судебная коллегия считает, что в случае, если налоговые органы полагают, что со сто-

роны ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА» присутствуют факты неуплаты налогов с доходов, полученных от истца, то меры налогового контроля должны проводиться непосредственно в отношении указанных компаний, ее руководителей и собственников. Согласно пункту 2 статьи 2 Налогового кодекса ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом.

В Акте проверки дается оценка налоговым обязательствам (налоговые отчетности, работники, уплаченные налоги) указанных компаний-поставщиков, в то время как проверка в рамках предписания проводилась только в отношении истца и официально встречные проверки не назначены.

В данной части судебная коллегия соглашается с мнением истца и местных судов о том, что доводы ДГД являются предположениями, так как:

- встречные проверки, в ходе которых могли быть установлены конкретные факты, проведены не были,

- судебные акты о признании сделок действительными не выносились,

- в судебном порядке юридическая регистрация указанных компаний не отменена и - аналитическими отчетами «Пирамида по поставщикам» данные транзакции не выявлены как некорректные.

Так, истец не несет обязанность по контролю за уплатой налогов своими поставщиками, так как каждый налогоплательщик является самостоятельным субъектом и сам отвечает по собственным обязательствам.

3.5.6.3. Также СКАД обращает внимание на использование доказательств с точки зрения их оценки.

Одним из доводов ДГД в кассационной жалобе ДГД так же явился тот факт, что постановлением заместителя руководителя УГД по г. Семей ТОО «ЮТА» привлечено к административной ответственности по статье 280 Кодекса об административной ответственности РК (далее – КоАП) по факту выписки фиктивных счет-фактур в адрес Комбината.

Согласно пояснениям, банкотного управлявшего бухгалтерские документы по приходу и реализации гороха в адрес Комбината за 2019-2020 годы у него отсутствуют.

Как следует из кассационной жалобы, постановление №005942 вынесено 03 ноября 2021 года, однако непосредственно на самом постановлении указана более позд-

няя дата - 03 декабря 2021 года, то есть после того как было вынесено оспариваемое решение СМАС от 17 сентября 2021 года и постановление апелляции инстанции 9 ноября 2021 года.

Таким образом, указанное доказательство появилось только перед обращением в кассационную инстанцию.

Ввиду того, что на момент вынесения оспариваемого уведомления и Акта проверки указанное постановление отсутствовало, судебная коллегия полагает, что такое доказательство доначисления не является, допустимым согласно пункту 3 статьи 129 АППК.

Кроме того, решение СМЭС о признании ТОО «ЮТА» банкротом было вынесено 22 декабря 2020 года.

Как указано в данном Решении, в соответствии с пунктом 7 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 2 октября 2015 года №5 «О практике применения законодательства о реабилитации и банкротстве», наличие либо отсутствие оснований для признания должника неплатежеспособным устанавливается на момент обращения в суд.

Таким образом, должник признан неплатежеспособным на момент вынесения данного Решения, то есть в декабре 2020 года. При этом рассматриваемое дело АО «Восточно-Казахстанский мукомольно-комбикормовый комбинат» касается транзакций 2019 года.

Кроме того, согласно части 3 статьи 129 АППК ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

Ввиду того, что данное обстоятельство отсутствовало и соответственно не упомянуто в Акте проверки, на котором основано оспариваемое уведомление, данный довод не может быть принят в кассационной инстанции.

3.5.6.4. По мнению коллегии, существенным является то, как именно на практике применяется законодательства через призму принципов определенности и справедливости налогового законодательства

В соответствии со статьей 6 Налогового кодекса налоги и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения

и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

Доводы относительно транспортных документов и сертификатов качества также не могут быть приняты судебной коллегией, так как при нарушении предпринимателем положений отраслевого законодательства, в отношении такого предпринимателя могут быть применены нормы профильного законодательства соответствующим уполномоченным органом (не налоговым органом) и КоАП (при наличии такой ответственности). Кроме того, налогоплательщиком предоставлены доказательства по перемещению товаров и его качеству в 2019 году, в частности: договоры, накладные, акт сверки между истом и ТОО «HEAVEN AST», журнал среднесуточный (машины), журнал регистрации автомашин, журнал взвешивания, отчет о приемке (весовая) по указанным ТОО, инструкция по приемке и методу отбора проб зерна, накладные на принятое автомобильным транспортом зерно с определением качества по среднесуточной пробе, аттестат аккредитации лаборатории, журнал внутренних работ для элеваторного производства, платежные поручения.

Указанные доказательства ДГД между собой не были сверены и противоречия по ним в Акте проверки не отмечены.

При этом, СКАД также отмечается, что некоторые требования по ведению документооборота налогоплательщика могут быть обусловлены спецификой самого вида бизнеса. Так, например, для зерновых компаний обязательно наличие зерновых расписок при ряде транзакций. В таком случае, наличие таких расписок является обязательным.

Таким образом, исходя из принципов (статья 9 (защита прав, свобод и законных интересов), 10 (соразмерность), 12 (принцип приоритета прав), 13 (охрана права на доверие) АППК, и принципов, установленных ПК и Налоговым кодексом, судебная коллегия полагает, что рассмотренном деле ДГД не смог доказать недобросовестность налогоплательщика.

3.5.6.5. Аналогично, исходя из принципов определенности налогового законодательства, судебная коллегия вынесла постановление №6001-22-00-6ап/88 от 14 апреля 2022 года по иску ТОО «АлАкта Энерджи» к ДГД Мангистауской области о признании незаконным и отмене уведомления об ито-

гах рассмотрения жалобы в части доначисления КПП и НДС.

Товарищество обратилось в суд с иском о признании незаконным и отмене уведомления налогового органа об итогах рассмотрения жалобы в части доначисления корпоративного подоходного налога и налога на добавленную стоимость.

Решением СМАС Мангистауской области от 6 сентября 2021 года иск товарищества удовлетворен. Отменено уведомление Департамента об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика от 31 мая 2020 года №204/1 по доначислению: КПП с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора, на сумму 63 044 422 тенге и пени в размере 8 278 665 тенге; НДС на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан на сумму 9 900 541 тенге и пени в размере 4 403 591 тенге.

Постановлением судебной коллегии по административным делам Мангистауского областного суда от 24 ноября 2021 года решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе ответчик считает, что основанием для доначисления налогов явились мнимые поставки, отсутствие основных средств и наемных работников. Представленные истцом суду первичные бухгалтерские документы изготовлены для придания видимости совершения операций.

СКАД сделал следующие выводы по данному делу. В соответствии с подпунктами 2) и 4-1) статьи 115 Налогового кодекса вычеты и отнесению в зачет не подлежат:

расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке;

расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным бездействующим в порядке, определенном статьей 579 Налогового кодекса, со дня вынесения приказа о признании его бездействующим;

расходы по сделке (операции), по которой действие (действия) по выписке счета-фак-

туры и (или) иного документа признано (признаны) судом совершенным (совершенными) субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

расходы по сделке, признанной недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда.

В данном случае перечисленные в законе обстоятельства отсутствуют.

Судом установлено, что услуги по указанным договорам были выполнены ТОО «DDL Trade», ТОО «Адал Курылыс -2015».

Решением СМЭС Мангистауской области от 29 мая 2020 года отказано в удовлетворении исковых требований Сейтеновой К.С. к товариществу, ТОО «DDL Trade», ТОО «Адал Курылыс-2015» о признании недействительными договора аренды автотранспортных средств от 21 октября 2015 года №30/09, договора оказания транспортных услуг от 31 декабря 2015 года № 32 и договора аутсорсинга от 25 декабря 2015 года №16 на оказание услуг по управлению автотранспортом и спецтехникой.

Названным решением суда было установлено, что оспариваемые договоры были заключены с целью надлежащего исполнения товариществом услуг по договорам, заключенным с ТОО «Фирма Физтех», ТОО «Тасбулат Ойл Корпорейшн», ТОО «Статус Сервис», ТОО «КОМ-МУНАЙ».

Кроме того, оказание товариществом услуг по договорам, заключенным с указанными контрагентами, подтверждаются счетами-фактурами, актами выполненных работ, путевыми листами, товарно-транспортными накладными и заявками заказчиков.

В соответствии с частью 2 статьи 76 ГПК, обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением или постановлением суда по ранее рассмотренному гражданскому делу, обязательны для суда. Такие обстоятельства не доказываются вновь при разбирательстве других гражданских дел, в которых участвуют те же лица.

Аналогичная норма содержится в статье 119 АПК, предусматривающая преюдицию по административным делам.

В данном случае, ответчиком не представлены доказательства, свидетельствующие об отсутствии оснований для исключения из вычетов расходов и НДС из зачета по взаиморасчетам истца с ТОО «DDL Trade» и ТОО «Адал Курылыс-2015», тем самым не имелось правовых оснований для выставления уведомления и доначисления налога.

Доводы, изложенные к кассационной жалобе ответчика, были предметом рассмотрения судов первой и апелляционной инстанций и им дана надлежащая правовая оценка.

3.5.6.6. Аналогичный подход был отражен в постановлении по кассационным жалобам 6001-22-00-6ап/174 и 6001-22-00-6ап/174(2) от 29 марта 2022 года, где оставлены без изменений судебные акты ВКО.

Из акта проверки следует, что во взаимоотношениях Товарищества с ТОО «Торговая компания Challenger» товарно-транспортные накладные не содержат полную информацию о показателях учета работы автотранспортного средства, а также не представлен основной документ первичного учета автотранспортного средства - путевые листы. ТОО «Торговая компания Challenger» является неблагонадежным поскольку первоначально зарегистрировано 21 июня 2011 года в УГД, неоднократно меняло место регистрации. С 4 января 2018 года зарегистрирован в УГД по Алматинскому району г. Нур-Султана.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования истца о признании незаконным и отмене уведомления №427/1 от 21 июня 2021 года в части доначисления КПН на сумму 7 142 857 тенге с соответствующей суммой пени, исходил из того, что Департамент не представил никаких доказательств того, что сделки, совершенные между Товариществом и ТОО «Торговая компания Challenger», являются ничтожными (фиктивными), в том числе не предоставил результаты судебных актов о признании сделок недействительными, тогда как указанные поставщики на момент совершения сделок состояли на учете по НДС.

Таким образом, апелляционная коллегия обоснованно согласилась с выводами суда первой инстанции о признании незаконным и отмене уведомления №427/1 от 21 июня 2021 года в части доначисления КПН на сумму 7 142 857 тенге с соответствующей суммой пени по следующим основаниям.

Налоговым органом в отношении ТОО «Торговая компания Challenger» не проводилась встречная проверка, в ходе которых могли быть установлены факты осуществления действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ и оказания услуг.

Согласно договору №50 от 6 апреля 2016 года ТОО «Торговая компания Challenger» обязалось поставить Товариществу щебень

в количестве 826 м³ по цене 23 000 тенге за м³. Доставка товара осуществляется автотранспортом продавца.

Из товарно-транспортной накладной от 6 апреля 2016 года следует, что водитель Кыржибаев Т. на автомашине Камаз 65115, госномер №F811 HLN доставил щебень в количестве 18,3 тонн из станции Куль в г.Курчатов, ул.Спортивная,20.

В путевом листе, выданном водителю Кыржибаеву Т., указана автомашина Камаз 65115, госномер №F811 HLN, показания спидометра, движение горючего, штамп о прохождении медосмотра, в талоне заказчика указано количество отработанных часов.

На момент поставки товаров ТОО «Торговая компания Challenger» состояло на регистрационном учете по НДС и правомерно выписывало счета-фактуры.

Таким образом, Товарищество предоставило налоговому органу первичные бухгалтерские документы: накладные, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, путевые листы, подтверждающие факты реального совершения финансово-хозяйственных операций поставщиком.

Тогда как налоговый орган в свою очередь в соответствии с требованиями статьи 143, пункта 7 статьи 140 Налогового кодекса не направил запросы и не провел встречные проверки лиц, осуществляющих операции с Товариществом.

Налоговым органом в суде не предоставлены доказательства, подтверждающие, что имела место выписка счет-фактур без фактического выполнения работ. Фактов привлечения к административной или уголовной ответственности не зафиксировано. Невозможность привлечения к ответственности не подтверждена соответствующими процессуальными документами.

В соответствии со статьей 8 Налогового кодекса налоговые органы должны соблюдать добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства, которая по умолчанию предполагается.

Налоговый орган не провел аналитический отчет «пирамида», который позволил бы установить перечень лиц, оказывавших услуги, выполнявших работы, или поставлявших товары именно поставщику, во исполнение последним своих обязательств перед заказчиком.

ТОО «Торговая компания Challenger» лжепредприятием не признано, решений о

недействительности его регистрации в качестве юридического лица не имеется.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационных жалоб сторон не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.6.7. Таким образом, СКАД придерживается позиции необходимости буквального применения норм налогового законодательства. При этом такое применение норм не должно противоречить принципам Налогового кодекса, ПК и АППК.

Так, заслуживает внимания анализ постановления 6001-22-00-6ап/278 от 5 мая 2022 года, вынесенного по иску ТОО «Altyn Grain Group» к ДГД по Акмолинской области» о признании незаконным уведомления о результатах проверки № 216 от 8 июня 2021 года.

Как следует из материалов дела и Акта налоговой проверки № 216 от 08 июня 2021 года (далее – Акт проверки), в частности, по данным ДГД компании присвоен статус налогоплательщика с высоким риском согласно системе управления рисками.

Компания была основана в 2018 году, занимается оптовой реализацией зерновых культур в качестве трейдера как на внутренний рынок, так и на экспорт. Компания также рассматривала опцию развития трейдингового бизнеса цемента.

В 2018 году совокупный годовой доход (далее – СГД) компании составил 2 582 074 829 тенге, в 2019 году – 3 669 812 569 тенге. При этом, коэффициент налоговой нагрузки (далее – КНН) в 2018 году был 0,5696 %, в 2019 году – 1,0933%. Среднеотраслевое значение КНН для юридических лиц по Акмолинской области для оптовой торговли (за исключением автомобилей и мотоциклов) в 2019 году составляет 4,2%.

Истец на вопрос судебной коллегии не смог пояснить какую маржу компания закладывала в своей бизнес-модели, чтобы объяснить отклонение по КНН.

Изучая материалы дела, коллегия также отметила, что ряд поставщиков компании, в отношении которых уменьшены вычеты ввиду неподтвержденности налоговыми встречными проверками, имеют одного и того же представителя. Например, Амришев К.С.:

- представляет поставщика истца - ИП «Мухамеджанова Ж.А.»,

- представляет поставщика истца - ТОО «Эмпреса»,

- имеет сертификат обучавшегося у ТОО «Эмпреса» в семинаре, организованном для работников ТОО «Altyn Grain Group», то есть со стороны истца,

- имеет сертификат обучавшегося у ТОО «All Inclusive» в семинаре, организованном для работников ТОО «Altyn Grain Group», то есть со стороны истца,

- является учредителем и руководителем поставщика истца - ТОО «Qaz Smart Technology».

Аналогично Кукс С.А., она является работником истца, но при этом также представляет интересы поставщика истца - ТОО «Alibek & Company» (по просьбе своего руководителя, как было пояснено на судебном заседании).

Исходя из вышеизложенного, судебная коллегия соглашается, что назначение внеплановой проверки в данном случае и риск профиль компании являются обоснованными.

В целом ДГД свои доначисления совершил в отношении семи контрагентов истца по таким услугам, как транспортные, курьерские, обучающие услуги, техническая поддержка, рекламные услуги, исследование рынка товаров, земельных участков, разработка шаблонов документов для внутреннего документооборота.

Указанные сделки ДГД считает мнимыми ввиду того, что не были представлены подтверждающие документы, поставщики не сдавали налоговые отчетности, соответственно, не имели необходимых активов для оказания услуг.

Местные суды разделили позицию ДГД.

Судебная коллегия считает, что ДГД не имеет полномочий для установления мнимости и недействительности сделок. Это входит в компетенцию гражданского суда. Соответственно, данный вывод не является законным и не может быть положен в основу для доначисления.

Кроме того, имея подобный «обвинительный уклон» как в Акте проверки, так и во встречных проверках с указанными поставщиками, ДГД не оперирует вступившими в силу судебными актами, по которым истец либо его контрагенты были бы привлечены к ответственности за противоправные действия.

Дополнительно судебная коллегия отмечает, что вывод ДГД и местных судов относительно отсутствия потребности в приоб-

ретении указанных услуг в целом также не является обоснованным. Свобода предпринимательства обусловлена тем, что каждый предприниматель сам решает, какие именно услуги ему необходимы для ведения и развития бизнеса.

Вместе с тем, в целях отнесения понесенных расходов для налоговых целей, налогоплательщик должен обеспечить наличие первичной документации и подтверждение указанных транзакций контрагентами при встречной налоговой проверке.

Судебная коллегия исследовала 18 договоров (№79-96) от 01 октября 2018 года и несколько договоров от 03 декабря 2018 год, заключенных с ТОО «Сапа СКО». Все указанные договоры составлены по единому образцу. При этом в договорах не указывается конкретно откуда, куда, в какие сроки нужно осуществить перевозку. Перевозка должна была осуществляться согласно заявке клиента. Заявки в материалах дела отсутствуют.

Истец пояснил, что каждый договор был составлен на отдельную перевозку. Зерно от клиентов получено и часть была экспортирована, что подтверждается таможенными декларациями со слов истца на судебном заседании. Суду указанные доказательства не представлялись.

Истец представил суду товаро-транспортные накладные (далее – ТТН). ДГД отмечает, что указанные ТТН по обоим контрагентам составлены по образцу Министерства финансов СССР и ЦСУ СССР от 29 июня 1984 года. Судебная коллегия считает, что в данном деле важен не сам образец документа, а важна возможность идентифицировать перевозку, ввиду того, что это невозможно сделать из самих договоров.

Однако все представленные ТТН заверены только подписью и печатью самого истца. Соотнести указанные ТТН к конкретному поставщику и договору судебной коллегии не представляется возможным. Кроме того, из материалов дела следует, что сама подготовка ТТН в 2019 году осуществлялась третьим лицом - ТОО «Alibek & Company» согласно договору с истцом.

Истец также предоставил счет-фактуры и накладные по взаимоотношениям с ТОО «Сапа СКО». Аналогичных документов по ТОО «ПрофТитанСнаб» в материалах дела не обнаружено.

Оплата по данным поставщикам была произведена наличным расчетом. Однако согласно данным ДГД, обе компании не име-

ли контрольно-кассовых машин на момент оказания услуг. В материалах дела имеются ксерокопии плохого качества ряда чеков от ТОО «Сапа СКО». Однако ввиду иной позиции ДГД в части отсутствия ККМ у поставщика, а также тот факт, что представители указанных компаний не явились на судебные процессы, отзывы не представляли, желания пояснить свою позицию, поддержать или опровергнуть доводы истца не изъявили, судебная коллегия не может достоверно определить наличие чеков от поставщика.

При таких обстоятельствах судебная коллегия полагает, что исходя из модели бизнеса, в целом перевозка зерновых культур должна была осуществляться. Вместе с тем для целей вычета своих расходов согласно статье 242 НК истец должен иметь первичную документацию, из которой можно было бы идентифицировать поставщика, полученной услуги и обоснованность вычетов для целей КПП и зачета для НДС.

Пакет документов по взаиморасчетам с ТОО «Сапа СКО» по сравнению в доказательствами по ТОО «ПрофТитанСнаб» является более полным, однако не достаточно четким для подтверждения конкретного размера расходов по указанным поставщикам.

Исходя из вышеизложенных фактов, судебная коллегия считает, что указанные расходы не являются вычитаемыми для целей корпоративного подоходного налога (далее – КПП).

При этом судебная коллегия не принимает во внимание позицию местных судов и доводы ДГД в части того, что ИП «Мухамеджановой Ж.А.» и ТОО «Эмпреса» не представлены формы налоговой отчетности, которые бы подтверждали факт того, что у них имеются работники и иные активы / договоры субподряда, необходимые для оказания услуг. Налоговая дисциплина Мухамеджановой Ж.А. в отношении управляемого ею бизнеса является вопросом отдельного налогового контроля и мер ответственности, при релевантности в отношении конкретного налогоплательщика, а не истца.

Вместе с тем, ввиду наличия у истца профиля высокорискового налогоплательщика, а также присутствия одних и тех же лиц в качестве доверенных лиц у поставщиков, сделки с которыми подвергнуты сомнению, судебная коллегия критически относится к ценообразованию и подтверждающим документам в отношении ИП Мухамеджановой Ж.А. и ТОО «Эмпреса».

Так, самый материальный расход в размере 30 млн. тенге (строка 1 в Таблице №1), направленный на создание сайта компании, не подкрепляется фактическим наличием такого сайта (поиск осуществлен по наименованию истца). Соответственно, расходы по обслуживанию и SEO оптимизации несуществующего сайта (строка 9 в таблице 2) не являются по мнению судебной коллегии обоснованными.

Также по расходам на тренинги в ноябре и (или) декабре (строка 1 таблица 2) в размере 22, 5 млн. тенге при возможности участия в таких тренингах не только работников компании, не являются обоснованными, по мнению коллегии.

Судебная коллегия считает, что тимбилдинги (строка 5 в таблице 1 и строка 2 в таблице 2) на 11,2 млн. тенге в указанных размерах не могут считаться расходом, направленным на получение прибыли. Праздничные фуршеты на 3,9 млн. тенге сами по

себе не являются расходом, направленным на получение прибыли. В случае, если они рассматриваются истцом в качестве представительских расходов, то они должны быть оформлены согласно пункту 3 статьи 245 НК.

Сама Мухамеджанова Ж.А., будучи осведомленной о судебном процессе ни в местные суды, ни в суд кассационной инстанции не явилась для поддержки либо опровержения доводов истца. Взаиморасчеты с ней встречной проверкой не подтверждены.

Соответственно, судебная коллегия полагает, что доначисление налоговой по данным взаимоотношениям является законным.

Аналогичный подход был применен СКАД в отношении всех остальных транзакций, где имели место быть расходы, не связанные с бизнес-профилем истца либо отсутствовали первичные документы, подтверждающие такие расходы.

АНАЛИЗ судебной практики по административным делам по налоговым вопросам (часть 2. Вопросы международного налогообложения)

28 апреля 2023 года

город Астана

Анализ подготовлен на основании изучения административных дел, судебных актов, вынесенных судами республики за период с июня 2022 года по май 2023 года.

План анализа:

1. Введение
2. Налог на добавленную стоимость (НДС)
 - 2.1. Возврат НДС экспортерам (процедура подтверждения суммы НДС к возврату)
 - 2.2. Начисление пени по суммам НДС, возвращенным позже установленного срока
3. Отнесение дохода нерезидента к постоянному учреждению
 - 3.1. Налогообложение услуг. Применение процедуры взаимного согласования
 - 3.2. Образование постоянного учреждения через оказание нерезидентом услуг и возврат КППНуИВ из бюджета
 - 3.3. Налогообложение дивидендов
4. Применение конвенций к роялти
 - 4.1. Порядок проведения проверок по возврату КППНуИВ
 - 4.2. Критерии разграничения роялти от услуг
 - 4.3. Порядок налогообложения дивидендов
5. Трансфертное ценообразование

Сокращения

- АППК – Административный процедурно-процессуальный кодекс
ГПК – Гражданский процессуальный кодекс
Налоговый кодекс – Кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» 2017 года
ДГД, Департамент – Департамент государственных доходов области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан
КПН – корпоративный подоходный налог
НДС – налог на добавленную стоимость

Введение

Одним из основных критериев привлекательности государства является определенность в налогообложении трансграничных операций. Особенно, это актуально ввиду того, что присутствует элемент экспорта в экономике нашего государства, что означает возврат НДС и трансфертное ценообразование.

Кроме того, имеется импорт новых технологий, а это означает выплату роялти, дивидендов и вопрос образования постоянных учреждений.

В данном анализе раскрыта практика применения норм налогового права в рамках судебных процессов, проводимых по АПК, по вопросам международного налогообложения.

2. Налог на добавленную стоимость (НДС)

2.1. Возврат НДС экспортерам (процедура подтверждения суммы НДС к возврату)

В любой финансовой модели, особенно крупных предприятий, большое внимание уделяется денежному потоку, частью которого является возврат НДС. НДС согласно законодательству Республики Казахстан возвращается экспортерам, соответствующим определенным критериям. При этом залогом возврата является прохождение тематической налоговой проверки экспортера, где подтверждается валютная выручка (банками второго уровня), фактический экспорт (таможенным органом), взаиморасчеты с поставщиками (Пирамида).

Так, СКАД ВС постановлением №6001-22-00-бап/2098 от 7 марта 2023 по иску ТОО «Актюбинская медная компания» (далее – АМК) к Департаменту об отмене уведомления о результатах налоговой проверки в части, не подтвержденной к возврату, был разрешен следующий спор.

Ответчик считал, что наличие нарушений у контрагентов Товарищества, имеющих согласно аналитическому отчету «Пирамида», приводит к невозврату суммы НДС. Решением СМАС от 6 мая 2022 года и постановлением суда города апелляционной инстанции от 18 августа 2022 года в иске отказано. В целом была позиция, что истец может подать заявление на возврат налога повторно.

Истец считал, что налоговый орган вышел за пределы тематической проверки и

в обоснование отказа в возврате НДС вменил Товариществу нарушения, не связанные с операциями, по которым заявлен возврат НДС, что нарушает пункт 12 статьи 152 Кодекса «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – Налоговый кодекс).

Истец свои доводы во время слушаний поддержал, указал, что подача нового заявления на возврат НДС и проведение новой налоговой проверки приведут к ухудшению его правовой позиции, так как может быть отказано в ранее уже подтвержденной части налога.

Ответчик свою позицию не изменил, однако указал, что на момент обжалования в кассационной инстанции по 14 из 27 контрагентов истца пришли ответы от уполномоченных органов, и ходатайствовал приобщить данные материалы к делу и учесть при вынесении решения.

СКАД ВС отменил судебные акты по следующим основаниям.

Из акта документальной налоговой проверки следует, что согласно сформированному аналитическому отчету «Пирамида» выявлены нарушения по 27 поставщикам Товарищества первого уровня, у которых установлено занижение суммы НДС по реализации

Согласно подпунктам 2) и 3) пункта 12 статьи 152 Налогового кодекса не производится возврат НДС в пределах сумм, по которым на дату завершения налоговой проверки:

2) по поставщикам проверяемого налогоплательщика выявлены нарушения по результатам анализа аналитического отчета «Пирамида»;

3) не подтверждена достоверность сумм НДС.

Согласно пункту 11 Правил возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденных приказом Министра финансов Республики Казахстан от 19 марта 2018 года № 391 (далее – Правила), при проведении тематической проверки по подтверждению достоверности сумм превышения НДС, предъявленных к возврату, а также достоверности сумм НДС, возвращенных из бюджета услугополучателю, в отношении которого применен упрощенный порядок возврата, орган государственных доходов формирует по проверяемому услугополучателю с применением информационной системы за проверяемый налоговый период аналитический отчет «Пирамида» по поставщикам.

В соответствии с пунктом 12 Правил налоговый орган также принимает меры:

-) по направлению уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля (далее – уведомление), предусмотренного подпунктом 10) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса, для устранения нарушений, выявленных по результатам анализа отчета «Пирамида»;

-) по назначению встречных проверок поставщиков услугополучателя и (или) поставщиков поставщика (далее – поставщик) в соответствии со статьей 143 Налогового кодекса.

Из вышеуказанной нормы Налогового кодекса и Правил судебная коллегия приходит к выводу, что для целей возврата НДС имеет значение отсутствие нарушений по исчислению и уплате НДС *непосредственными* поставщиками по сделке с экспортером, в отношении которой и подано заявление на возврат.

Наличие либо отсутствие нарушений у поставщика экспортера по сделкам с третьими лицами не должно влиять на оказание государственной услуги «Возврат налога на добавленную стоимость из бюджета» экспортеру.

Исходя из вышеизложенного, позиция Департамента, озвученная устно в рамках кассационного обжалования и отраженная в Акте в отношении того, что следует подвергать анализу все сделки поставщиков (второй и последующие уровни), а не только сделки поставщика и экспортера непосредственно, является несостоятельной.

Таким образом, ответчик, указывая в Акте проверки факт анализа взаимоотношений между истцом и его непосредственными поставщиками (первый уровень), фактически проверяет поставщиков последующих уровней, то есть исполнение обязательств юридических лиц, с которыми истец сделки не заключал. Тем самым ответчик расширительно применяет норму права.

Согласно подпункту 2) пункта 12 статьи 152 Налогового кодекса не производится возврат НДС в пределах сумм, по которым на дату завершения налоговой проверки по поставщикам проверяемого налогоплательщика выявлены нарушения по результатам анализа аналитического отчета «Пирамида». При этом в указанном пункте также говорится, что положения подпункта 2) не применяются в случае устранения нарушений, выявленных по результатам аналитического

отчета «Пирамида», непосредственными поставщиками налогоплательщиков, имеющих право на применение упрощенного порядка возврата суммы превышения НДС.

Таким образом, ввиду того, что у сторон разная позиция по порядку проведения проверки, по исполненным поставщиками уведомлениям, расхождениям в отчетности по НДС, и истец имеет право на упрощенный порядок возврата НДС, судебная коллегия дает следующую правовую оценку применимому материальному праву:

-) отчет «Пирамида» формируется по непосредственным поставщикам (то есть проверяется отражение оборота у лица, оказавшего истцу услугу (работу), поставившего товар в рамках зачетной суммы НДС у истца;

-) в рамках отчета «Пирамида», согласно пункту 10 статьи 152 Налогового кодекса, ДГД должен направить непосредственным поставщикам истца уведомление, предусмотренное подпунктом 10) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса (камеральный контроль). Данное уведомление должно быть направлено с учетом сроков, предусмотренных для исполнения уведомлений налогоплательщиком согласно статье 96 Налогового кодекса;

-) на момент завершения проверки проверяющие должны удостовериться, были ли выставленные уведомления отработаны непосредственными поставщиками. При этом Налоговый кодекс не ограничивает ответчика в применяемых инструментах проверки данного факта, не запрещает повторный запуск отчета «Пирамида».

Согласно части второй статьи 5 АППК задачей административного судопроизводства является справедливое, беспристрастное и своевременное разрешение административных дел с целью эффективной защиты и восстановления нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов физических лиц, прав и законных интересов юридических лиц в публично-правовых отношениях.

С учетом того, что истец в кассационной жалобе приводит факты по 13 поставщикам, устранившим нарушения на дату завершения проверки, ответчик заявил ходатайство о приобщении материалов по 14 поставщикам, в целях объективного рассмотрения дела и исходя из задач АППК судебная коллегия сочла целесообразным возложить на ответчика обязательство по проведению повторной административной процедуры

проверки взаиморасчетов и уплаты соответствующего НДС между истцом и его непосредственными поставщиками (27 компаний) за оспариваемый период с учетом правовой позиции суда.

При этом, ввиду того, что не оспариваются все остальные факты и обстоятельства, установленные в рамках проверки и отраженные в Акте проверки, инициированной по заявлению истца, возбуждение новой административной процедуры (регистрации новой проверки) не требуется.

Таким образом, по данному делу вынесено новое решение, уведомление о результатах налоговой проверки отменено. Суд обязал Департамент повторно провести и закончить возбужденную по заявлению истца административную процедуру с учетом правовой позиции суда.

Спецификой именно административного судопроизводства является возможность направления дела на проведение повторной административной процедуры.

Аналогичные выводы были указаны в постановлении №6001-22-00-бап/1172 от 8 декабря 2022 года, где также был разрешен вопрос по возврату НДС.

Так, по достоверности сумм НДС у проверяющих вопросов не возникло. Документы, подтверждающие сделки, были проанализированы в ходе налоговой проверки, в том числе: счета-фактуры, платежные документы, карточки счетов, регистры бухгалтерского учета, контракты, договоры, декларации по НДС, декларации таможенные, товарно-транспортные накладные, заявления о ввозе товаров, авианакладные – то есть доказательства, подтверждающие факт совершения сделок, перемещения товаров.

ДГД и местные суды ссылаются на приговор Турксибского районного суда г. Алматы от 29.03.2021 г. в отношении Змейкова С.В. (далее – приговор), указывая, что Лукашов С.С. (собственник истца) дал доверенность Змейкову С.В. и своим предприятием не занимался.

Однако имеется вступившее в законную силу решение СМЭС г. Алматы от 10.09.2019 г., согласно которому в удовлетворении искового заявления УГД Медеуского района г. Алматы к ТОО «АзияАэроСнаб» о признании государственной регистрации недействительной было отказано. После последующего обжалования данное решение осталось без изменений и вступило в силу.

Таким образом, отказ в подтверждении возврата НДС обусловлен только приго-

вором. Экспорт подтвержден данными таможенного органа, банками и первичной документацией, как это отражено в Акте проверки.

Соответственно, в указанной части довод истца является обоснованным.

Налоговый кодекс устанавливает конкретные основания для отказа в возврате. При этом, указанные основания не имеют тех оснований, которые указаны в акте проверки проверяющими.

Довод истца являются обоснованным по следующим основаниям:

Регистрация истца является действительной. Соответственно, он обладает правоспособностью для предъявления требования на возврат НДС,

Ранее истцом заявлялось требование на возврат НДС за 4 квартал 2017 года, где часть суммы была подтверждена к возврату. Соответственно, факт недействительности регистрации истца не ставился под сомнение,

После вступления в силу приговора по факту совершения попытки контрабанды Змейковым С.В. налоговым органом не подавались иски о признании регистрации либо сделок истца недействительными. Соответственно, отсутствуют судебные акты, подтверждающие данный факт.

Истец не предъявлял к возврату сумм НДС, которые могли бы быть связанными с попыткой контрабанды.

Таким образом, ссылка ДГД и местных судов на приговор в отношении Змейкова С.В. не является основанием для отказа в возврате НДС при наличии факта экспорта, подтвержденного таможенными органами, и получения валютной выручки, что следует из данных банков.

Исходя из изложенного, судебная коллегия полагает, что истец имеет право на получение возврата НДС за заявленный период с учетом сроков исковой давности, которые на момент подачи заявления не истекли.

При этом ДГД следует рассчитать точную сумму, подлежащую возврату, с учетом буквального исполнения требований Налогового кодекса и правовой позиции суда.

Таким образом, при завершении налоговой проверки истца ответчик не может отказывать налогоплательщику ввиду истечения срока давности, так как первичное заявление на возврат было подано своевременно.

В следующем споре налоговый орган счел, что налогоплательщик не смог подтвердить свой экспорт. Однако суды не со-

гласились с указанной позицией. Так, в постановлении СКАД ВС № 6001-22-00-бап/1775 от 4 апреля 2023 года рассмотрен спор между ТОО «Жаикмунай» и Департаментом о признании незаконными и отмене в части уведомления о результатах проверки.

Решением СМАС города Астаны от 30 марта 2022 года и постановлением СКАД суда города Астаны от 12 июля 2022 года иск удовлетворен. Признано незаконным и отменено уведомление о результатах проверки в части отказа в возврате НДС по причине неподтверждения экспорта на территорию государств-членов Евразийского экономического союза.

Из материалов дела следует, что Департаментом проведена тематическая налоговая проверка Товарищества по вопросу правильности исчисления и своевременности уплаты НДС, а также подтверждения достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату. В иске оспаривается уведомление в части отказа в подтверждении возврата суммы НДС по причине неподтверждения экспорта нефтепродуктов на территорию государств-членов ЕЭС.

В соответствии с пунктом 1 статьи 446 Налогового кодекса при экспорте товаров с территории Республики Казахстан на территорию другого государства-члена ЕЭС применяется нулевая ставка НДС. Согласно пункту 5 статьи 152 Налогового кодекса в случае такого экспорта учитываются сведения из документов, указанных в статье 447 Налогового кодекса, то есть:

- 1) договоры (контракты);
- 2) заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налогового органа государства-члена ЕЭС, на территорию которого импортированы товары, об уплате косвенных налогов и (или) освобождении и (или) ином способе уплаты либо перечень заявлений;

3) копии товаросопроводительных документов, подтверждающих перемещение товаров с территории одного государства-члена ЕЭС на территорию другого государства-члена ЕЭС.

В ходе налоговой проверки истцом представлены:

- 1) договоры на экспорт сжиженного углеводородного газа с покупателями из Республики Беларусь; Российской Федерации; Кыргызской Республики;
- 2) заявления о ввозе товаров и уплате косвенных налогов с отметкой налоговых орга-

нов Республики Беларусь, РФ и Кыргызской Республики, на территории которых импортированы товары;

3) дубликаты железнодорожных транспортных накладных (для отправителя), подтверждающих перемещение товаров с территории РК на территорию государства-члена ЕАЭС.

Основанием для отказа в подтверждении возврата суммы НДС налоговый орган указывает непредставление железнодорожной грузовой накладной с оттисками календарного штампа перевозчика на станции назначения в графе 27 «Дата прибытия» (статья 8 «Пояснения по заполнению накладной» Соглашения о международном железнодорожном грузовом сообщении).

По мнению налогового органа, дубликат накладной без отметки на станции назначения не может рассматриваться в качестве товаросопроводительного документа, подтверждающего перемещение товаров с территории РК на территорию другого государства-члена ЕАЭС.

В соответствии с пунктом 7 раздела 2 Соглашения о международном железнодорожном грузовом сообщении дубликат накладной выдается отправителю после заключения договора перевозки. Оригинал накладной, лист уведомления о прибытии груза сопровождают груз до станции назначения и находятся у получателя груза, дорожная ведомость – у перевозчика.

Следовательно, дубликат накладной, предназначенный отправителю, не может содержать оттиск календарного штампа перевозчика, поскольку не сопровождает груз до станции назначения.

Вместе с тем, в материалах дела имеются документы, подтверждающие перемещение товаров по территории ЕАЭС: копии оригиналов железнодорожных накладных, дорожных ведомостей и уведомлений о прибытии грузов в РФ, Беларусь и Кыргызстан с оттисками календарного штампа перевозчиков на станции назначения. Из пояснений представителя истца следует, что указанные документы были истребованы истцом у покупателей для представления в суд, поскольку дубликаты накладных налоговыми органами не были приняты во внимание.

В целях обеспечения полноты и подтверждения достоверности представленных истцом документов судом первой инстанции поручено ответчику в порядке главы 49 ТК ЕАЭС запросить сведения у таможенных органов Российской Федерации, Республи-

ки Беларусь и Кыргызской Республики, подтверждающие экспорт сжиженного углеводородного газа (пропан - бутановая смесь) на таможенную территорию стран государств-членов ЕАЭС, покупателями которого являются компании, указанные в приложении к запросу.

На запросы суда государственные службы указанных государств подтвердили поставку истцом газа в период 2019-2020 годов.

Разрешая спор и удовлетворяя иск, местные суды пришли к правильному выводу о подтверждении истцом экспорта товара (сжиженного газа) на территорию государств-стран ЕАЭС представлением в суд достоверных доказательств, что послужило основанием для признания неправомерным выводов акта проверки об отказе в подтверждении возврата суммы НДС.

Так, судами принято решение о неправомерности выводов акта проверки и уведомления об отказе в подтверждении суммы НДС, подлежащей возврату. При этом на налоговый орган не возложена обязанность по возврату указанной суммы превышения НДС, поскольку порядок возврата налогоплательщику суммы превышения НДС с лицевого счета подлежит осуществлению в соответствии с главой 49 Налогового кодекса с учетом выводов акта проверки и уведомления в необжалуемой части.

2.2. Начисление пени по суммам НДС, возвращенным позже установленного срока

Ввиду того, что НДС, подлежащий возврату налогоплательщикам, фактически является деньгами компаний, то при несвоевременном его возврате возникает пеня, подлежащая уплате в адрес налогоплательщиков.

Указанная позиция было отражена в постановлениях СКАД ВС №6001-22-00-бап/2350 от 5 января 2023 года и №6001-22-00-бап/1535 от 20 декабря 2022 года по искам АМК к Управлению о возложении обязанности начислить и перечислить пеню за несвоевременный возврат НДС.

Так, в постановлении СКАД ВС №6001-22-00-бап/2350 указано, что уведомлением о результатах проверки и актом документальной налоговой проверки подтверждены к возврату суммы превышения НДС за 1 квартал 2021 года, возврат был произведен лишь 25 ноября 2021 года, тогда как данное действие должно было быть произведено не

позднее 3 сентября 2021 года включительно.

Решением СМАС от 21 июня 2022 года, постановлением суда апелляционной инстанции от 15 сентября 2022 года и постановлением СКАД ВС иск удовлетворен.

Из материалов дела следует, что возврат суммы превышения НДС налоговым органом произведен с просрочкой на 80 дней.

Управление, не оспаривая несвоевременный возврат подтвержденного к возврату превышения НДС, приводит доводы о том, что просрочка возврата составляет не 80 дней, как об этом указывает истец, а 78 дней, то есть с 8 сентября по 25 ноября 2021 года. Также ответчиком указывается, что нарушение сроков возврата было допущено вследствие отсутствия наличности на соответствующих контрольных счетах.

Судебная коллегия соглашается с выводами местных судов о том, что при нарушении срока возврата НДС, предусмотренного статьями 431, 432 и 434 Налогового кодекса, наступает обязанность налогового органа по начислению пени в порядке пункта 4 статьи 104 Налогового кодекса, положения которого являются императивными.

Органы казначейства приравнены к организации, осуществляющей отдельные виды банковских операций, исполняют платежные поручения налоговых органов на возврат суммы превышения НДС и не наделены от имени государства принимать самостоятельные решения о возврате или невозврате налогоплательщику из бюджета суммы превышения НДС.

Налоговым кодексом не предусмотрены основания для освобождения от начисления пени, в том числе и по основаниям недостаточности денег на соответствующих счетах подразделений казначейства.

Местными судами дана правильная оценка тому, что количество дней просрочки должно исчисляться согласно пункту 2 статьи 431 Налогового кодекса, то есть исходя из 55-ти рабочих дней после истечения 30 календарных дней со срока, установленного для представления декларации.

Довод о том, что просрочка должна исчисляться с даты подачи заявления согласно Правилам возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденным Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 19 марта 2018 года № 391 (далее – Правила), так как Управление заранее достоверно не может знать о том, что товарищество хочет провести зачет или возврат налогов, также является несостоятельным.

Согласно пункту 2 статьи 10 Закона «О правовых актах» (далее – Закон) Налоговый кодекс по иерархии нормативных правовых актов стоит выше, чем нормативные правовые указы министров Республики Казахстан. Налоговый кодекс четко определяет сроки возврата НДС. Соответственно, применению подлежит норма пункта 4 статьи 104 Налогового кодекса непосредственно.

При этом, при исчислении 55-ти рабочих дней после истечения 30 календарных дней со срока, установленного для представления декларации, следует руководствоваться пунктом 3 статьи 14 Закона. Так, течение срока, определяемого периодом времени, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало, за исключением конституционных сроков, которые начинаются со дня наступления события, указанного в Конституции Республики Казахстан. При таком расчете просрочка составляет 80 дней.

Довод о том, что выплата пени повлечет угрозу национальной безопасности, также не доказан. Напротив, представитель Управления указал, что в целом по региону имеется только 3 жалобы подобного характера ввиду чрезвычайной ситуации (пандемии).

3. Отнесение дохода нерезидента к постоянному учреждению

3.1. Налогообложение услуг. Применение процедуры взаимного согласования

Указанный вопрос является актуальным ввиду того, что для реализации масштабных инженерных, нефтесервисных, горнодобывающих и строительных объектов в Казахстане приглашаются компании, которые могут осуществить проектирование, строительство, наблюдение за строительной площадкой, передать ноу-хау, новые технологии и программы.

Соответственно, нерезиденты через направление персонала в РК и строительные площадки могут образовать постоянное учреждение. В случае, если такое постоянное учреждение согласно временному тесту статьи 5 Конвенции об избежании двойного налогообложения с конкретной страной будет образовано, то доходы, полученные через такое постоянное учреждение, подлежат налогообложению в Казахстане.

Таким образом, в данной сфере основными вопросами являются установление факта образования постоянного учреждения и

отнесение к нему прибыли, полученной как через него, так и его головным офисом.

В постановлении №6001-22-00-6ап/1073 от 19 января 2023 года была проанализирована следующая ситуация.

АО «Exalo Drilling» (нерезидент) обратилось в суд с иском к ДГД, предъявив иски о признании незаконным и отмене уведомления о результатах проверки в части начисления КПН и пени.

Решением СМАС от 19 октября 2021 года и постановлением СКАД от 11 апреля 2022 года в иске было отказано.

В целом ДГД вменяет истцу:

завышение вычетов без подтверждающих документов на сумму 69 323 048 тенге;

завышение вычетов общеадминистративных и управленческих расходов головного офиса (далее – «ОАУР») на сумму 1 134 712 456 тенге;

необоснованное применение сниженной ставки корпоративного подоходного налога (далее – КПН) на чистый доход 10%, что привело к доначислению налога в размере 226 230 379 тенге.

В кассационной жалобе истцом все указанные позиции обжалованы. Истцом указано, что при вынесении оспариваемых судебных актов суды нарушили и неправильно применили нормы материального или процессуального права. В частности:

суды проигнорировали пункт 3 статьи 4 Конституции, в соответствии с которым международные договоры, ратифицированные РК, имеют приоритет перед законами;

оспариваемые судебные акты вынесены в нарушение пункта 6 статьи 10 Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Республики Польша об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал, ратифицированной 21 апреля 1995 года (далее – «Конвенция»);

суды проигнорировали тот факт, что расходы деклараций по КПН и налогу на добавленную стоимость не могут являться основанием для исключения Департаментом вычетов филиала;

довод Компании о возможности предоставления сертификата в более поздний срок подтверждается Постановлением Верховного Суда РК;

выводы судов в части сроков исковой давности нарушают принцип добросовестности налогоплательщика;

решение суда не соответствует требованиям, предъявляемым статьей 152 АППК к

его содержанию.

Такие нарушения по данному делу судом апелляционной инстанции допущены в силу следующего.

Согласно пункту 3 статьи 4 Конституции, пункту 5 статьи 2 Налогового кодекса от 2008 года и Налогового кодекса от 2017 года, если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом Кодексе, применяются правила указанного договора.

Пункт 1 статьи 20 Закона РК «О международных договорах Республики Казахстан» предусматривает, что каждый действующий международный договор Республики Казахстан подлежит обязательному и добросовестному выполнению Республикой Казахстан.

Судебная коллегия установила, что после завершения налоговой проверки 01 ноября 2020 года истец:

- 26 ноября 2020 года, согласно статье 25 Конвенции, обратился в компетентный орган Польши с заявлением № DKP11.9149.38.2020 о проведении процедуры взаимного согласования с компетентным органом Республики Казахстан. В заявлении указаны все основания, предъявленные ответчиком в результате проверки. Согласно пункту 1 статьи 3 Конвенции в Казахстане «компетентный орган» - это Министерство финансов Республики Казахстан (далее – МФ РК) или его уполномоченный представитель;

- 20 декабря 2020 года направил жалобу № Kaz/2020/84 на уведомление в МФ РК.

3 февраля 2021 года Министерство финансов, фондов и региональной политики Польской республики (компетентный орган Польши для целей Конвенции, далее – МФ ПР) направило электронное письмо о проведении процедуры взаимного согласования с копией заявления истца в адрес Комитета государственных доходов Республики Казахстан (далее – КГД МФ РК) А.Багибаева и А.Нурпеисова (контактные данные согласно информации ОЭСР).

На судебном заседании кассационной коллегии А. Багибаев (заместитель директора департамента МФ РК) пояснил, что данный запрос был им получен, однако ввиду его увольнения из КГД МФ РК и перехода в МФ РК в тот период не был рассмотрен и остался без внимания.

21 июня 2021 года МФ РК без учета запроса МФ ПР вынесло решение №004-ДА/ЗТ-П-3735 об оставлении уведомления без

изменения, а жалобы истца – без удовлетворения.

23 августа 2021 года МФ ПР направил повторное письменное обращение в адрес Республики Казахстан. А.Багибаев подтвердил получение и этого запроса. Однако ввиду того, что истец обратился с административным иском в СМАС, данный запрос также остался без ответа.

Вместе с тем, согласно пункту 1 статьи 25 Конвенции, если лицо считает, что действия одного или обоих Договаривающихся Государств приводят или приведут к его налогообложению не в соответствии с положениями настоящей Конвенции, оно может, независимо от средств защиты, предусмотренных внутренним законодательством этих Государств, представить свое дело для рассмотрения в компетентные органы Договаривающегося Государства, резидентом которого он является.

Таким образом, согласно данной норме Конвенции Общество, являясь резидентом Польши, обратилось в МФ ПР за проведением процедуры взаимного согласования для целей устранения нарушений порядка его налогообложения не в соответствии с Конвенцией.

Согласно пункту 2 статьи 25 Конвенции компетентный орган будет стремиться, если он сочтет претензию обоснованной и если он сам не сможет прийти к удовлетворительному решению, решить вопрос по взаимному согласию с компетентным органом другого Договаривающегося Государства с целью избежания налогообложения, не соответствующего Конвенции.

Таким образом, МФ ПР, сочтя претензию обоснованной, обратился к компетентному органу Республики Казахстан.

В соответствии с преамбулой Конвенции Правительство Республики Казахстан и Правительство Республики Польша заключили Конвенцию, руководствуясь стремлением укреплять и развивать экономические, научные, технические и культурные связи между обоими Государствами, чтобы устранить двойное налогообложение и предотвратить уклонения от уплаты налогов на доход и капитал.

Согласно статье 31 Венской конвенции о праве международных договоров (далее – Венская конвенция):

1. Договор должен толковаться добросовестно в соответствии с обычным значением, которое следует придавать терминам договора в их контексте, а также в свете объ-

екта и целей договора.

2. Для целей толкования договора контекст охватывает, кроме текста, включая преамбулу и приложения.

Исходя из вышеизложенного, судебная коллегия считает, что исходя из добросовестного исполнения положений международного договора, и Конвенции в частности, между Компетентными органами двух государств должна быть проведена процедура взаимного согласования, направленная на достижение целей Конвенции и инициированная МФ ПР.

При этом согласно статьям 26 и 27 Венской конвенции, *раста sunt servanda* - каждый действующий договор обязателен для его участников и должен ими добросовестно выполняться. Участник не может ссылаться на положения своего внутреннего права в качестве оправдания для невыполнения им договора.

Таким образом, по мнению судебной коллегии, подача иска Обществом в суд не прекращает обязательства МФ РК либо его уполномоченного представителя КГД МФ РК проводить процедуру взаимного согласования.

Кроме того, согласно подпункту 4) части четвертой статьи 427 ГПК решение суда первой инстанции подлежит отмене в любом случае, если суд разрешил вопрос о правах и обязанностях лиц, не привлеченных к участию в деле.

Для участия в данном деле в качестве заинтересованных лиц следовало привлечь МФ РК и КГД МФ РК ввиду инициированной процедуры взаимного согласования польской стороной.

Ввиду изложенного, судебная коллегия считает, что для полноты, всестороннего и объективного рассмотрения дела необходимо направить административное дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции и вынести решение с учетом результата процедуры взаимного согласования.

Выводы:

В целом во всех жалобах, где ставится вопрос применения международных договоров и выполнения правительством РК международных обязательств, СКАД ВС строго следует духу и целям соглашений. Невыполнение указанных обязательств может негативно сказаться на репутации страны и иметь последствия при привлечении иностранных инвесторов в Казахстан и удорожания проектов для республики.

Соответственно, ввиду того, что непосредственно налогоплательщик, в отношении которого имели место факты двойного налогообложения, обратился за защитой в уполномоченный орган Польши и была инициирована процедура, предусмотренная Конвенцией, Минфин РК должен привлекаться заинтересованной стороной для комплексного и справедливого разрешения дела.

В целом каждый административный орган должен своевременно осуществлять возложенные на него функции. Это утверждение также справедливо для Министров. Все вопросы, которые могут быть рассмотрены в досудебном порядке, при их действительном разрешении до суда должны позволить правительству комплексно решать вопросы.

3.2. Образование постоянного учреждения через оказание нерезидентом услуг и возврат КПНуИВ из бюджета

В следующем споре постановлением №6001-22-00-бап/1072 от 13 декабря 2022 года по иску АО «Doosan Heavy Industries & Construction Co., Ltd (Дусан хеви индастриес энд констракшн)» к Департаменту рассматривается вопрос, когда истец считает, что постоянное учреждение не образовано и соответственно, нерезидент не обязан платить налоги в РК, то есть имеет право на возврат налога, который у него удержали в Казахстане при выплате дохода.

Иск был о признании незаконным решения об отказе в возврате уплаченного подоходного налога от 8 января 2021 года, о понуждении принять решение о возврате уплаченного подоходного налога за период с 2017 по 2020 годы.

СМАС Атырауской области решение от 27 декабря 2021 года и СКАД Атырауской области от 26 апреля 2022 года в иске отказали.

АО является компанией, зарегистрированной в качестве юридического лица в Республике Южная Корея. Вид деятельности – первичное металлообрабатывающее и обычное оборудование, транспортная техника, сервисные услуги по системе электрического сигнала оповещение и сигнальные системы, электроснабжение и устройство управления, электрическое оборудование, автоматическое измерение производственного процесса и оснащение для контроля, деятельность по поставке воды, строитель-

ство общественных сооружений, заводов (промышленных), технического оснащения.

27 декабря 2014 года между АО и товариществом с ограниченной ответственностью «Karabatan Utility Solutions» (далее – ТОО) заключен договор на проектирование, материально-техническое обеспечение и управление строительством на реализацию проекта «Строительство инфраструктурных объектов специальной экономической зоны «Национальный индустриальный нефтехимический технопарк. Электростанция» (далее – договор).

22 апреля 2015 года АО зарегистрировала филиал в Республике Казахстан (далее – филиал).

Исполнение заключенного договора в 2014 году осуществлялось по 2020 год. Акты выполненных работ в рамках договора составлены в период с 2017 по 2020 годов.

Общество обратилось с заявлением в ДГД на возврат корпоративного подоходного налога, удержанного у источника выплаты (далее – КПНуИВ) на основании Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Республики Корея об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход (далее – Конвенция) за налоговые периоды, начиная с 2017 года.

08 января 2021 года ДГД отказал в рассмотрении налоговых заявлений, мотивируя тем, что деятельность Общества привела к

образованию постоянного учреждения в Республике Казахстан (далее – решение ДГД). Решением КГД от 08 сентября 2021 года также было отказано в возврате КПНуИВ.

Истец обжаловал действия ДГД по отказу в возврате КПНуИВ, мотивируя тем, что ввиду разделения договора на оффшорные и оншорные услуги истец вправе получить возврат КПНуИВ, относящегося к оффшорной части, выполненной головным офисом.

В кассационной жалобе АО указывает следующие доводы:

Довод 1. Суды ссылаются на нормы нормативных правовых актов и иные документы, которые не подтверждают доводы ответчика, а наоборот их опровергают. Следует применять положения Комментариев к Модельной Конвенции ОЭСР в части определения дохода постоянного учреждения (далее – ПУ). При этом к ПУ не следует притягивать оффшорную часть дохода.

Довод 2. Нормы Конвенции и Кодекса «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – НК РК) не требуют наличия у истца доказательств об уплате подоходного налога в Республике Корея.

СКАД ВС по данному делу установил основания для отмены решений местных судов.

По доводам 1 и 2.

По договору работы и услуги, оказываемые истцом, разделены на оффшорные и оншорные части следующим образом.

Место оказания	Оншор – Казахстан	Оффшор – Южная Корея
Кем оказано	Филиал в г. Алматы	Головной офис
В каком бух и налоговом учете отражено	Филиал в г. Алматы	
Объем	- адаптации инженерного проекта; - технической поддержки авторского надзора; - представления на экспертизу полного комплекта проектной документации, разработанной и утвержденной истцом; - управление строительством; - транспортировка в пределах РК).	- проектирование; - инженерно-проектные работы; - поставка оборудования; - транспортировка, осуществляемая за пределами Республики Казахстан.
Распределение стоимости	53 730 000 дол. США	256 270 000 дол. США

В целях определения методологии расчета КПНуИВ при наличии вышеуказанных договорных условий судебной коллегией было получено заключение члена Международного совета при Верховном Суде Республики Казахстан от 29 ноября 2022 года (далее – заключение).

В данном заключении выражена позиция по применению Конвенции, отличающаяся от той, которая представлена ответчиком и поддержана местными судами.

С учетом заключения судебная коллегия отмечает, что местными судами не дана оценка тому, насколько проектирование, инженерно-проектные работы и строительные работы являются идентичными видами работ с учетом положений закона «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан» при применении положений Конвенции и НК РК.

Местными судами также не проведен анализ нормы пункта 8 статьи 645 НК РК.

Судебной коллегией также было установлено, что истец просил возратить ему сумму КПНуИВ в размере 226 472 076 тенге. Решением ДГД ему было отказано в возврате указанной суммы в том числе ввиду того, что фактически в бюджет на момент подачи заявления на возврат КПНуИВ было уплачено 188 883 020 тенге.

Истец пояснил, что разница в сумме КПНуИВ в размере 37 371 216 тенге также была уплачена истцом. Местными судами не была дана оценка данному вопросу, а именно тому, какая сумма налога может подлежать возврату из бюджета.

По вопросу возврата КПНуИВ за 2017 год также имеется решение СМЭС от 09 ноября 2021 года относительно решений Комитета от 30 декабря 2019 года и 05 марта 2020 года (далее – решение СМЭС) по возврату КПНуИВ за 2015, 2016 и 2017 годы.

Истец и ответчик представили судебной коллегии различные пояснения относительно окончательного статуса данного спора, выполнения сторонами решения СМЭС. Местными судами также не дана оценка выводам окончательного судебного акта и тому, влияют ли выводы данного судебного акта на текущий спор.

Таким образом, судебная коллегия полагает, что местными судами не были выяснены все обстоятельства спора, влияющие на рассмотрение иска. Ввиду изложенного, для полноты, всестороннего и объективного рассмотрения дела необходимо направить

административное дело на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции.

При новом рассмотрении необходимо исследовать заключение, а также вопросы, указанные судебной коллегией в пунктах 2-4 настоящего постановления, и дать надлежащую правовую оценку данным обстоятельствам.

В целом по такой категории споров нужно определять, чем именно занимается постоянное учреждение, какие услуги были получены напрямую от головного офиса, были ли услуги оказаны за пределами Республики Казахстан.

Заключение специалиста имеется в деле.

Вопрос отнесения услуг головного офиса к филиалу в Казахстане также ставился в споре по КАТКО.

4. Пассивные доходы

4.1 Порядок проведения проверок по возврату КПНуИВ

Передача разработок и возможность пользования новыми информационными продуктами приводят к тому, что казахстанские клиенты платят нерезидентам роялти.

Стандартная ставка КПНуИВ для роялти составляет 15% согласно положениям Налогового кодекса. При этом таким роялти могут облагаться в Казахстане по сниженной ставке. Сниженная ставка может быть применена сразу при выплате дохода либо при удержании налога по ставке 20%, нерезидент имеет право подать заявление на возврат налога (разницы в ставке).

ТОО «Транспортный холдинг города Алматы» подало такое заявление и не получило возврат. Постановлением № 6001-22-00-бап/1324 от 18 января 2023 года спор товарищества с Департаментом был разрешен следующим образом.

Товарищество обратилось в суд с иском к Департаменту об отмене уведомления о результатах налоговой проверки №632 от 25 октября 2021 года.

Решением СМАС от 21 января 2022 года и постановлением СКАД Алматинского городского суда от 2 июня 2022 года в иске отказано. Судебные акты отменены по следующим основаниям.

В суде установлено, что 30 октября 2020 года резидент Российской Федерации закрытое акционерное общество «Золотая корона» (далее – ЗАО, нерезидент) обратилось

в Департамент с налоговым заявлением на возврат из бюджета уплаченного подоходного налога или условного банковского вклада на основании международного договора об избежании двойного налогообложения с доходов, выплаченных нерезиденту Товариществом.

Согласно налоговому заявлению период, в течение которого начислены доходы нерезиденту, с 1 января 2017 года по 30 июня 2018 года. Год, в котором возник доход у налогоплательщика, - 2018 год, общая сумма, предъявленная к возврату, - 10 399 766 тенге.

На основании налогового заявления Департаментом вынесено предписание №632 от 11 ноября 2020 года (далее – Предписание) о проведении тематической проверки по вопросам возврата уплаченного нерезидентом подоходного налога из бюджета: корпоративный подоходный налог (далее – КПН), Предписанием проверяемый период определен с 1 января 2017 года по 30 июня 2020 года.

В ходе проверки установлено, что между Товариществом и ЗАО были заключены следующие договоры, по которым производились взаиморасчеты в проверяемый период:

- Договор №ТК-20150615 от 10 сентября 2015 года о предоставлении права использования программного обеспечения Системы (далее – ПО Системы) на условиях простой (неисключительной) лицензии на территории города Алматы и Алматинской области и оказание услуг по настройке и установке ПО Системы, услуг по проведению инструктажа работников Товарищество по использованию и работе с ПО Системы (далее – Договор 1);

- Договор №ТК-20160628 от 1 июля 2016 года об оказании услуг по параметризации терминалов на территории Алматы и Алматинской области (далее – Договор 2);

- Договор №ТК-20151230/R от 2 февраля 2016 года на выполнение работ по переработке (модификации) ПО и предоставлении заказчику права использования на переработанное (модифицированное) ПО на условиях простой (неисключительной лицензии) на территории Алматы и Алматинской области (далее – Договор 3);

- Договор №ТК-20150702 от 25 сентября 2015 года на оказание услуг технической поддержки (оперативное дистанционное консультирование специалистов заказчика по вопросам исправления несоответствий, настройки, возможностям и развитию основного выпуска ПО Системы, управление про-

ектом поддержки информационных систем, управление инцидентами и проблемами, технологические улучшения в рамках технической поддержки) (далее – Договор 4);

- Договор №ТК-20180427 от 17 мая 2018 года об оказании услуг технической поддержки (прием, обработка запросов в части настройки, возможностей, устранение несоответствий нештатных ситуаций, управление проектом поддержки информационных систем, управление инцидентами и проблемами, технологические улучшения в рамках технической поддержки) (далее – Договор 5).

Департаментом 25 октября 2021 года составлен акт №632 документальной налоговой проверки, согласно выводам которого Договор 1, связанный с предоставлением права использования программного обеспечения, оказанием услуг по настройке и установке программного обеспечения, является основополагающим, а Договоры 2-5 носят вспомогательный характер, в связи с чем режим налогообложения, применяемый в отношении Договора 1, также подлежит применению в отношении Договоров 2-5, и доходы, полученные ЗАО в рамках Договоров 1-5, в силу статей 644, 646 Налогового кодекса, с учетом положений Конвенции между Правительствами Республики Казахстан и Российской Федерации об избежании двойного налогообложения и предотвращения уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и имущество (Москва, 18 октября 1996 года) признаются доходами в виде роялти и подлежат обложению налогом по ставке 10%.

В этой связи Департаментом по взаиморасчетам между ЗАО и Товариществом по итогам тематической проверки произведено доначисление сумм КПН за нерезидента 12 924 398 тенге, пени в сумме 2 949 349 тенге.

Соответственно, Департаментом 25 октября 2021 года вынесены уведомление о результатах проверки (далее – Уведомление), которым истцу доначислены сумма КПН в размере 12 924 398 и пени в размере 2 949 348,52 тенге, и решение от 26 октября 2021 года о сумме налога, подлежащего возврату, в размере 10 144 431 тенге.

Истец, не соглашаясь с результатами проверки, обратился в суд с настоящим иском.

Отказывая в иске, суды первой и апелляционной инстанций пришли к выводу, что тематическая проверка в отношении Товарищества проведена в соответствии и в по-

просов, выходящих за пределы налогового заявления ЗАО только на основании решения уполномоченного органа, то есть Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан (далее – Комитет)

Установлено, что Комитет приказ о проверке Товарищества по вопросу правильности уплаты КПП не выносил.

Таким образом, можно полагать, что Департамент вышел за пределы своих полномочий в ходе тематической налоговой проверки.

В соответствии со статьей 156 ПК признаются недействительными результаты проверки и профилактического контроля и надзора с посещением субъекта (объекта) контроля и надзора, проведенных с грубым нарушением требований ПК. Согласно подпункту 1) пункта 2 статьи 156 ПК к грубым нарушениям требований ПК относится отсутствие оснований проведения проверки и профилактического контроля и надзора с посещением субъекта (объекта) контроля и надзора.

Учитывая, что Департамент при проведении проверки вышел за пределы налогового заявления нерезидента, у налогового органа отсутствовали основания для проверки вопросов исполнения налоговых обязательств по Договорам 2-5. Следовательно, налоговая проверка, по результатам которой вынесено оспариваемое Уведомление, является недействительной.

В силу части четвертой статьи 84 АППК незаконный обременяющий административный акт подлежит обязательной отмене.

Учитывая, что по делу не требуется сбора и дополнительной проверки доказательств, обстоятельства спора установлены полно, однако судами первой и апелляционной инстанций допущены ошибки в оценке доказательств, истолковании и применении норм материального и процессуального права, судебная коллегия считает, что следует отменить вынесенные по делу судебные акты с удовлетворением иска.

Выводы: проверки, проводимые по заявлению налогоплательщика согласно четко установленной административной процедуре, должно проводиться согласно правилам указанной процедуры.

Ввиду того, что проверка была направлена на получение возврата КППуИВ, то Департамент мог полностью либо частично отказать в возврате. При этом допол-

нительное начисление налога было бы возможно в рамках отдельной тематической либо комплексной проверки по соблюдению законодательства в части правильности исчисления и полноты уплаты налога.

Аналогичный подход был применен в деле по иску АО «Кселл». Постановлением № 6001-22-00-6ап/1550 от 07 февраля 2023 года АО подало иск к Департаменту о признании незаконным и отмене уведомления по результатам налоговой проверки,

Решением СМАС от 10 февраля 2022 года и постановлением суда апелляционной инстанции от 19 мая 2022 года решение суда оставлено без изменений. СКАД ВС судебные акты отменил.

В суде установлено, что 01 августа 2019 года резидент Российской Федерации Общество с ограниченной ответственностью «Моби Гир» (далее – ООО, нерезидент) обратилось в Департамент с налоговым заявлением на возврат из бюджета уплаченного подоходного налога или условного банковского вклада на основании международного договора об избежании двойного налогообложения с доходов, выплаченных нерезиденту АО.

Согласно налоговому заявлению период, в течение которого начислены доходы нерезиденту, с 26 декабря 2014 года по 18 июня 2016 года и общая сумма, предъявленная к возврату, – 2 094 960 тенге. На основании налогового заявления Департаментом вынесено предписание

В ходе проверки установлено, что между АО и ООО были заключены следующие договоры, по которым производились взаиморасчеты в проверяемый период:

- Генеральный договор (рамочный контракт (соглашение) №2014-418 от 13 января 2015 года с датой вступления в силу 26 декабря 2014 года о предоставлении продуктов и/или услуг (далее – Договор 1);

- Договор поставки №2014-419 от 26 декабря 2014 года на поставку товаров - технического оборудования и профессиональных услуг по установке, технической поддержке, интеграции оборудования (далее – Договор 2).

Департаментом составлен акт документальной налоговой проверки, согласно выводам которого положения пункта 3.2 договора поставки к договору 1, приобретение оборудования совместно с неисключительным правом на программное обеспечение является основополагающим, а услуги по

техническому обслуживанию носят вспомогательный характер. В случае предоставления права пользования программным обеспечением в сочетании с предоставлением услуг по технической поддержке, носящей вспомогательный характер, то режим, применяемый к основной части (предоставление неисключительного права пользования программным обеспечением - роялти), должен применяться ко всей сумме возмещения по технической поддержке, то есть признаваться роялти.

В этой связи Департаментом по взаиморасчётам между ООО и АО по итогам тематической проверки произведено доначисление сумм КПНУИВ 8 518 038,00 тенге, пени в сумме 732 251,25 тенге оспариваемым уведомлением. При этом возврат налога согласно заявлению не произведен.

Учитывая, что Департамент при проведении проверки вышел за пределы налогового заявления нерезидента, следовательно, налоговая проверка, по результатам которой вынесено оспариваемое Уведомление, является недействительной. В силу части четвертой статьи 84 АППК незаконный обременяющий административный акт подлежит обязательной отмене.

Судебная коллегия также отмечает, что, как отметил истец, ранее в отношении истца проводилась комплексная налоговая проверка. Ответчик, оспариваемый в данном деле, период проверил и не выразил позиции относительно начисления роялти. Ответчик данный факт не отрицал.

Согласно статье 13 АППК доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа охраняется. Соответственно, позиция налогового органа при проведении проверок одного и того же налогоплательщика должна быть последовательной.

Выводы: в указанных делах судебная коллегия не дала оценку существу транзакций и сути доначислений, так как их в принципе не могло быть. Вместе с тем оценка порядка налогообложения роялти дается СКАД ВС в нижеуказанном постановлении.

4.2. Критерии разграничения роялти от услуг

ТОО «Прада Казахстан» (далее – Товарищество) подало иск к Департаменту об отмене уведомления о результатах налоговой проверки, о признании незаконными дей-

ствий по оформлению акта документальной налоговой проверки.

Решением СМАС города Алматы от 16 ноября 2021 года в удовлетворении административного иска Товарищества отказано, определением иск Товарищества в части требования о признании незаконным действия по оформлению акта документальной налоговой проверки возвращен. Постановлением СКАД Алматинского городского суда от 5 мая 2022 года решение суда оставлено в силе.

Постановлением СКАД ВС № 6001-22-00-6ап/1293, 6001-22-00-6ап/1293(2) от 28 февраля 2023 года судебные акты отменены.

Из материалов дела следует, что Товарищество является частью Группы компаний Prada, которое находится под управлением компании Prada SpA, действующей согласно законодательству Италии (далее – «Prada SpA»).

Основным видом деятельности Компании является розничная торговля (перепродажа) трикотажными, носочно-чулочными изделиями, обувью и аксессуарами.

Департаментом в отношении Товарищества проведена комплексная налоговая проверка на предмет правильности исчисления и своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. Период проверки: с 1 января 2017 года по 31 декабря 2019 года.

Акт проверки и уведомление вручены представителю истца в день вынесения. Также в день вынесения акта проверки 14 июня 2021 года на основании дополнительного предписания в состав проверяющих лиц включен главный специалист Айбекова А.Т.

Местные суды пришли к тому, что выводы Департамента по результатам документальной налоговой проверки, как и выставленное уведомление, согласуются с нормами действующего законодательства Республики Казахстан и соответствуют фактическим обстоятельствам дела.

Судебная коллегия считает указанные выводы необоснованными по следующим основаниям.

Подпункт 10) пункта 1 статьи 158 Налогового кодекса предусматривает обязательное указание в акте проверки подробного описания выявленных нарушений с указанием соответствующих положений законодательства Республики Казахстан, требования которых были нарушены.

По результатам исследования акта проверки установлено, что в нем не нашел своего полноценного отражения анализ видов услуг, оказываемых Поставщиком Получателю согласно заключенным между ними договором и соглашению на оказание услуг.

Согласно договору на оказание услуг от 24 июня 2013 года Поставщик Prada SpA и Получатель ТОО «Прада Казахстан» являются компаниями группы Прада.

Пункты Е и F указанного договора отражают перечень услуг, предоставляемых Поставщиком Покупателю, к ним относятся: услуги в области информационных технологий, услуги по организации продаж, услуги по корпоративному обслуживанию, услуги в сфере медиапланирования, услуги по техническому обслуживанию, услуги по организации закупок, финансовому обслуживанию организаций, услуги в сфере логистики, связи, электронной коммерции и прочие услуги, которые наиболее подробно описаны в приложении к договору.

Также 28 февраля 2014 года между ООО «Прада Рус» и ТОО «Прада Казахстан» заключено соглашение об оказании аутсорсинговых услуг (по обеспечению управления информационными технологиями, в сфере технической поддержки, в области управления персоналом, в сфере юридической поддержки, в сфере логистики, в сфере розничной торговли, услуги по ремонту).

Таким образом, судебная коллегия считает, что Департамент, делая в акте проверки ошибочные выводы относительно передачи объектов интеллектуальной собственности, не исследовал полностью перечень услуг, оказываемых Товариществу, указанное свидетельствует о необоснованности заключенных по результатам проверки выводов налогового органа.

Заслуживает внимания довод Товарищества об отсутствии в акте проверки подписи второго проверяющего Айбековой А.Т.

В силу положений пункта 2 статьи 158 Налогового кодекса акт налоговой проверки составляется в количестве не менее двух экземпляров, подписывается должностными лицами налогового органа, проводившими проверку.

В соответствии с подпунктом 10) пункта 2 статьи 152 Предпринимательского кодекса в акте о результатах профилактического контроля с посещением субъекта (объекта) контроля и надзора и (или) проверки указывается подпись должностного лица (лиц), проводившего (проводивших) профилак-

тический контроль с посещением субъекта (объекта) контроля и надзора и (или) проверки.

Таким образом, судебная коллегия, не соглашаясь с выводами местных судов, считает, что наличие подписи в акте проверки является обязательным требованием, предусмотренным Налоговым и Предпринимательским кодексами.

Заслуживают внимания доводы Товарищества о том, что согласно приложениям к договору и соглашению на оказание услуг с Prada SpA и ООО Прада Рус услуги не содержат в себе использование, переуступку прав и предоставление прав пользования объектами интеллектуальной собственности, включая, без ограничений, объекты авторского права (программные обеспечения), ноу-хау и/или товарные знаки.

В данном случае необходимо произвести следующую классификацию видов дохода.

Подпунктом i) пункта 2 статьи 5 «Постоянное учреждение» Конвенции между Правительством Республики Казахстан и Правительством Республики Италия об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доход и предотвращении уклонения от налогообложения (далее – Конвенция Италия – РК) предусмотрено предоставление консультационных услуг нерезидентом через служащих или другой персонал, нанятый для таких целей. Такие услуги при их оказании на территории Республики Казахстан более 12 месяцев приводят к образованию постоянного учреждения (ПУ). При этом доход такого ПУ подлежит налогообложению в РК согласно статье 7 Конвенции Италия – РК и Налоговому кодексу.

Аналогичные положения содержатся в Конвенции между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Казахстан об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал (далее – Конвенция РФ – РК).

В отношении услуг для целей статьи 5 конвенций можно выделить следующие критерии:

- 1) такой вид дохода фактически получается нерезидентом при вовлечении служащих / работников / субподрядчиков;
- 2) персонал, как правило, оказывает услуги по запросу клиента в РК;
- 3) возможно использование человеко-часов и табелей учета времени для формирования окончательной стоимости услуг;

изложена в акте налоговой проверки, где вопросы обоснованности получения услуг вышеуказанным способом не адресованы.

При таких обстоятельствах судебная коллегия приходит к выводу о том, что в отсутствие надлежащего исследования в акте проверки видов оказываемых услуг, выводы Департамента в части удержания налога с доходов в виде роялти и соответствующего начисления КППН не могут являться правомерными.

Учитывая, что местными судами не дана надлежащая правовая оценка обстоятельствам дела в части оспаривания истцом уведомления о результатах налоговой проверки, допущены ошибки в оценке доказательств, истолковании и применении норм материального и процессуального права, судебная коллегия считает, что судебные акты следует отменить и вынести новое решение об удовлетворении иска Товарищества.

Судебная коллегия считает, что судебные акты местных судов о возвращении иска в части требования о признании незаконным акта документальной налоговой проверки подлежат оставлению в силе, так как в заявленном административном иске Товариществом оспорены как уведомление о результатах налоговой проверки, так и действия по оформлению акта документальной налоговой проверки.

При таких обстоятельствах кассационная жалоба Товарищества подлежит частичному удовлетворению.

Выводы: обременяющим административным актом в данной категории дел является уведомление. Вместе с тем оно основано на акте налоговой проверки. Сам акт не подлежит обжалованию, так как является доказательством по делу и сам по себе обременяющих последствий не несет. Однако это не значит, что такой не должен подписываться проверяющими, когда это прямо предусмотрено Налоговым кодексом.

Административный орган в судебном процессе ограничен только доводами, изложенными в административном акте. Соответственно, в данном случае суд не может вступать в полемику относительно того, в какой именно марже иностранные офисы должны были предоставлять свои услуги истцу.

При этом, однозначным является то обстоятельство, что при проведении документальной налоговой проверки, проверяющие должны были изучить первичную документацию. Анализ только договоров, счетов и кратких актов выполненных работ явил-

ся недостаточным, так как фактически не была дана оценка тому, какие именно услуги были получены (доступ к интеллектуальному продукту либо к услугам, оказанным по запросу клиента).

4.3. Порядок налогообложения дивидендов

Также одним из спорных в международном налогообложении является вопрос налогообложения дивидендов.

В постановлении № 6001-22-00-6ап/1165, 6001-22-00-6ап/1165(2) от 4 апреля 2023 года была дана соответствующая оценка.

ТОО «Потенциал-Ойл» подало иск к Департаменту о признании незаконными уведомлений о результатах налоговой проверки.

Решением СМАС города Нур-Султана от 1 ноября 2021 года в удовлетворении иска отказано. Постановлением СКАД города Нур-Султана от 27 апреля 2022 года решение суда отменено, вынесено новое решение об удовлетворении иска.

СКАД ВС оставил в силе судебный акт апелляции.

Основной деятельностью Товарищества является добыча сырой нефти и попутного газа. В отношении Товарищества проведены три налоговые проверки, по результатам которых составлены акты проверки и выставлены уведомления о результатах проверки:

- №213 от 20 апреля 2021 года за период 1 апреля по 30 июня 2018 года;
- № 215 от 20 апреля 2021 года за период с 1 июля по 31 декабря 2019 года;
- № 49 от 22 июня 2021 года за период с 1 апреля по 30 июня 2020 года (далее – уведомления).

Основания доначисления КППН по трем актам налоговых проверок идентичные.

Из акта налоговой проверки следует, что компания Бекстар зарегистрирована в Британских Виргинских островах, является учредителем Товарищества, владеющая 80% долей участия в уставном капитале Товарищества.

В период с 2018 года по 2020 год Товариществом перечислены дивиденды в пользу компании Бекстар за 2018, 2019, 2020 годы.

Согласно заявлению компании Бекстар дивиденды перечислены на счет филиала компании Бекстар в Российской Федерации.

С начисленных сумм дивидендов Товариществом удержан КППН с пониженной ставкой 10% в соответствии с положениями

международного договора и уплачен в бюджет Республики Казахстан.

Департамент считает необоснованным применение положений Конвенции между Российской Федерацией и Республикой Казахстан «Об устранении двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов на доход и капитал» от 3 июля 1997 года (далее – Конвенция) к доходу нерезидента – учредителя Бекстар в виде дивидендов, так как филиал компании Бекстар не является юридическим лицом, не может быть рассмотрен в качестве резидента для целей применения Конвенции. Компания Бекстар зарегистрирована в государстве с льготным налогообложением, поэтому в соответствии со статьей 646 Налогового кодекса подлежит налогообложению у источника выплаты по ставке 20 процентов.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении иска, указал, что наличие документа, подтверждающего резидентство, является недостаточным основанием для применения положений Конвенции, поскольку в соответствии с положениями Конвенции соответствующее лицо не признается резидентом, если не считается подлежащим налогообложению, так как оно освобождено от налога в соответствии с внутренним налоговым законодательством Российской Федерации.

Суд апелляционной инстанции не согласился с такими выводами суда первой инстанции по следующим основаниям.

В соответствии с пунктом 2 статьи 646 Налогового кодекса доходы лица, зарегистрированного в государстве с льготным налогообложением, включенном в перечень, утвержденный уполномоченным органом, определенные статьей 644 настоящего Кодекса, подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 20 процентов.

Пунктом 5 статьи 2 Налогового кодекса предусмотрено, что если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в настоящем Кодексе, применяются правила указанного договора.

Согласно статье 10 Конвенции дивиденды, выплачиваемые компанией, которая является резидентом Договаривающегося Государства, резиденту другого Договаривающегося Государства, могут облагаться налогом в этом другом Государстве. Однако такие дивиденды могут также облагаться налогом в Договаривающемся Государстве,

резидентом которого является компания, выплачивающая дивиденды, в соответствии с законодательством этого Государства, но если получатель является фактическим владельцем дивидендов, то взимаемый таким образом налог не будет превышать 10 процентов от общей суммы дивидендов.

Международный договор применяется, как предусмотрено пунктом 4 статьи 666 Налогового кодекса, при условии представления нерезидентом налоговому агенту документа, подтверждающего резидентство нерезидента.

Из письменного ответа Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 17 сентября 2021 года следует, что иностранная компания Бекстар со 2 октября 2017 года по настоящее время является налоговым резидентом Российской Федерации.

Департамент к выводам о том, что филиал компании Бекстар не может являться резидентом Российской Федерации, пришел на основании ответа Управления Федеральной налоговой службы по городу Москве. Из этого ответа видно, что филиал компании Бекстар является резидентом Российской Федерации в целях налога на прибыль со 2 октября 2017 года.

Указанный ответ противоречит вышеназванной информации Федеральной налоговой службы, поскольку на налоговый учет в Российской Федерации поставлена компания Бекстар, а не его филиал.

Согласно пункту 3 статьи 43 Гражданского кодекса Республики Казахстан филиалы и представительства не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений.

Следовательно, филиалы не вправе распоряжаться имуществом юридического лица, поэтому независимо от того, что дивиденды перечислены на счет филиала, право распоряжения принадлежит самому юридическому лицу компании Бекстар, являющейся владельцем и получателем указанных дивидендов.

Из ответа Федеральной налоговой службы Российской Федерации от 18 марта 2022 года следует, что выплачиваемые дивиденды от источников в Республике Казахстан в адрес компании Бекстар, являющейся налоговым резидентом Российской Федерации, могут облагаться налогом на территории Республики Казахстан по ставке, не превышающей 10 процентов.

Из научно-правового заключения специалиста Порохова Е.В. следует, что при распоряжении нерезидентом Республики Казахстан своим доходом из источников в Республике Казахстан в пользу своих филиалов и представительств в других государствах, доход из источников в Республике Казахстан будет считаться полученным самим нерезидентом Республики Казахстан.

Из акта документальной налоговой проверки №215 от 20 апреля 2021 года следует, что часть дивидендов в сумме 38 509 377 707 тенге выплачены путем проведения зачета взаимных требований по договору зачета №9 от 3 июля 2019 года между Товариществом и компанией Бекстар.

Согласно пункту 7 статьи 645 Налогового кодекса под выплатой дохода понимается передача денег в наличной и (или) безналичной формах, ценных бумаг, доли участия, товаров, имущества, выполнение работ, оказание услуг, списание и (или) зачет требования долга, производимые в счет погашения задолженности перед нерезидентом по выплате доходов из источников в Республике Казахстан.

Из смысла указанной нормы следует, что независимо, в какой форме и в каком месте были выплачены дивиденды, доход считается полученным самим нерезидентом Республики Казахстан.

В акте проверки основанием для доначисления суммы КПП Департаментом указано, что согласно полученному ответу УФНС России города Москвы в отношении дивидендов филиала компании Бекстар, полученных от Товарищества, в соответствии с подпунктом 1) пункта 3 статьи 284 Налогового кодекса Российской Федерации применяется налоговая ставка 0 процентов, то есть компания Бекстар освобождена от налогообложения в Российской Федерации.

Судебная коллегия отмечает, что применение ставки 0 процентов не является освобождением от налогообложения, поэтому доначисление суммы КПП по указанному основанию является незаконным.

Таким образом, суд апелляционной инстанции пришел к правильному выводу о том, что резидентство компании Бекстар в Российской Федерации подтверждено официальными документами, выданными уполномоченным органом Российской Федерации, данная компания не освобождена от налогообложения в Российской Федерации, в связи с чем Товарищество правомерно применило положения Конвенции и удержа-

ло КПП в размере 10 процентов от дохода нерезидента.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы и кассационного ходатайства не имеется, вынесенное по делу постановление суда апелляционной инстанции подлежит оставлению в силе.

Выводы: Филиал не является отдельным юридическим лицом. Активы, получаемые филиалов, фактически получают самим юридическим лицом. Налоговое резидентство филиала не существует самостоятельно от головного офиса. Соответственно, филиал имеет то же резидентство, что и головной офис и в отношении него применяется Конвенция, которая также применяется к головному офису.

Применение нулевой ставки и освобождение от налогообложения – это различные категории как в прямом, так и в косвенном налогообложении. Особенно ярко это можно проследить на примере НДС, где имеется облагаемый, необлагаемый и освобожденный оборот, ставка в 12 процентах и 0 процентах.

5. Трансфертное ценообразование

Безусловно, специфичными являются споры по вопросам трансфертного ценообразования. Постановление № 6001-22-00-6ап/364 от 25 января 2023 года является первым в СКАД ВС по вопросам налогообложения дохода компаний от реализации нефтепродуктов.

ТОО «Транс Глобал Сервис» (далее – истец, Товарищество) подал иск к Департаменту о признании незаконным и отмене уведомления о результатах проверки.

Департаментом проведена тематическая налоговая проверка Товарищества по вопросам трансфертного ценообразования за период с 1 января 2017 года по 31 декабря 2018 года.

По результатам проверки составлен Акт документальной налоговой проверки и вынесено уведомление о результатах проверки №208 от 28 декабря 2020 года о начислении КПП и уменьшении убытка.

Решением СМАС от 27 сентября 2021 года и постановлением СКАД апелляционной инстанции от 25 января 2022 года в иске отказано.

В обоснование кассационной жалобы истец указал, что ДГД:

исключает и корректирует составляющие дифференциала без применения очередности источников информации, разъяснения применения того или иного источника, определения диапазона рыночных цен;

в разделах причин расхождения и основания для начисления налогов и налоговых санкций проигнорированы составляющие дифференциала, не описаны расчеты доначисленных сумм налогов;

в дифференциале учитывает только расходы до границы, для сравнения применены цены Италии, корректировка для приведения в сопоставимые экономические условия цены сделки не применена.

Такие нарушения по данному делу местными судами допущены в силу следующего.

Из материалов дела следует, что присутствует различная трактовка положений законодательства, где необходимо применение специальных знаний. Согласно статье 34 АППК судебной коллегией привлечены не заинтересованные в исходе административного дела специалисты Агуанова А.К, Бурамбаева А.К.

Заключения специалистов подготовлены на основании документов и копий материа-

лов, имеющихся в судебном деле: контракты купли-продажи нефтепродуктов на экспорт; полные грузовые таможенные декларации; железнодорожные накладные; паспорта качества экспортируемых нефтепродуктов; процессуальные документы сторон (заявления, отзывы, возражения, апелляционная жалоба, кассационное ходатайство).

С учетом частичного принятия выводов заключений специалистов судебная коллегия приходит к следующему.

1. Применение источника информации к рассматриваемым сделкам

В соответствии с документами, имеющимися в материалах рассматриваемого судебного дела, экспорт нефтепродуктов осуществлялся в период с 2017 по 2018 годы в направлении России, Кыргызстана, Белоруссии, Азербайджана, Кипра и Латвии. Непосредственно по указанным рынкам назначения товаров отсутствовало формирование цен на биржах.

Данные об объеме реализации и общей стоимости товара за отчетный год представлены в таблице №1.

Таблица №1

№	Период	Базис поставки	Наименование товара	Объем в реализации экспорта (тонна)	Стоимость товара (долл. США)
1	2017	СРТ Луговая эксп. СРТ Бензин Куйбышевский СРТ Сары-Агач СРТ Оренбург СРТ Семиглавый МАР ДАР Никель, Южно-Уральская ДАР Самур/Ялама ДАТ Трансойл	- бензин-растворитель; - дистиллят средний для специфических процессов переработки; - дистиллят средний нефтяной; - жидкость легковоспламеняющаяся; - смесь ароматических углеводородов; - топливо печное светлое; - фракция легкая углеводородная для промышленных целей; - тяжелое дистиллятное жидкое топливо.	19 442	16 364 165
2	2018	СРТ Луговая эксп. ДАР Семиглавый Мар/Озинки ДАР Дина Нурпеисова/Кигаш	- дистиллят средний нефтяной; - топливо печное бытовое светлое; - фракция легкая углеводородная для промышленных целей; - мазут М-100.	15 619	4 471 132
Всего за 2017-2018 гг.:				35 061	35 297

В соответствии со статьей 173 Налогового кодекса налоговые органы осуществляют контроль при трансфертном ценообразовании по сделкам в порядке и случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан о трансфертном ценообразовании.

Согласно пункту 2 статьи 10 Закона Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» (далее – Закон) по биржевым товарам корректировка объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, производится с учетом диапазона цен и дифференциала, указанных в источниках информации. Перечень биржевых товаров утверждается Правительством Республики Казахстан.

В соответствии с Постановлением Правительства Республики Казахстан от 6 мая 2009 года №638 «Об утверждении перечня биржевых товаров», нефтепродукты (легкие, средние и тяжелые дистилляты) являются биржевым товаром.

Статьей 12 Закона установлены методы определения рыночной цены. Данные методы применяются последовательно. Первым методом обозначен метод сопоставимой неконтролируемой цены (далее - Метод СНЦ).

Товарищество и Департамент использовали Метод СНЦ. В соответствии с пунктом 1 статьи 13 Закона метод СНЦ применяется путем сравнения цены сделки на товары с рыночной ценой с учетом диапазона цен по идентичным (а при их отсутствии – однородным) товарам в сопоставимых экономических условиях. При этом сравнение цены сделки с рыночной ценой осуществляется только с соответствующим рынком товаров

(работ, услуг) вне зависимости от страны регистрации покупателя (пункт 2 статьи 13 Закона).

Соответствующим рынком согласно пункту 5) статьи 2 Закона понимается рынок назначения товара, на котором формируется рыночная цена, или рынок, на базе которого на рынке назначения (поставки) товара объективно формируется и (или) определяется рыночная цена.

В случае Товарищества рынками назначения нефтепродуктов являются Кыргызстан, Азербайджан, Россия, Белоруссия, и Латвия, а соответствующим рынком, где публикуется рыночная цена (котировки на нефтепродукты), является Европа.

При расчете рыночной цены Товарищество и Департамент применяли котировки в зависимости от вида реализуемого товара, публикуемые в изданиях Platts European Marketscan и Platts Crude Oil Marketwire, издаваемых компанией The McGraw-Hill Companies (Platts).

Применяемый источник информации входит в перечень официальных источников информации по рыночным ценам, утвержденный Постановлением Правительства Республики Казахстан от 12 марта 2009 года №292 «Об утверждении Перечня официально признанных источников информации о рыночных ценах» (далее – ППРК 292).

Ниже в таблице №2 указаны данные по видам и периодам применения различных котировок согласно условиям договоров купли-продажи Товарищества, а также Департамента по результатам налоговой проверки.

Таблица №2

№	Наименование товара	Применяемая котировка Товариществом	Базис поставки	Страна назначения	Товарищество	Департамент
					Период применения котировки	Период применения котировки
2017 год						
1	Тяжелое дистиллятное жидкое топливо	Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH) по поставкам DAP Самур/Ялама	DAP Самур/Ялама	Республика Азербайджан	среднемесячная котировка Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH)	среднемесячная котировка Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH)
	Тяжелое дистиллятное жидкое топливо	Platts CrudeOil Marketwire под заголовком значений котировки Brent Dtd	DAT Трансойл	Республика Азербайджан	среднемесячная котировка Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH)	среднемесячная котировка Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH)
2	Бензин-растворитель	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
3	Дистиллят средний нефтяной для специфических процессов переработки	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	СРТ Бензин Куйбышевской	Российская Федерация	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
			СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан		
4	Жидкость легковоспламеняющаяся	-	СРТ Сары-Агач СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	-	-
5	Топливо печное светлое	Platts European Marketscan по линии Gasoil 0.1% FOB Med (AVR.MONTH)	СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
			СРТ Оренбург	Российская Федерация		
6	Фракция легкая углеводородная для промышленных целей	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
			СРТ Семиглавый МАР/Озинки	Республика Беларусь		
7	Смесь ароматических углеводородов	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	СРТ Сары-Агач СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка

2018 год						
1	Мазут М-100	Platts European Marketscan по линии FO 1% FOB Med (AVR. MONTH)	DAP Семиглавый МАР/Озинки	Латвийская Республика Республика Кипр	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
2	Дистиллят средний нефтяной	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	СРТ Луговая эксп	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
3	Топливо печное бытовое светлое	Platts European Marketscan по линии Gasoil 0.1% FOB Med (AVR. MONTH)	СРТ Луговая эксп.	Республика Кыргызстан	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка
4	Фракция легкая углеводородная для промышленных целей	Platts European Marketscan по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha	DAP Семиглавый МАР/Озинки	Республика Беларусь	среднемесячная котировка	среднемесячная котировка

Из данной таблицы следует, что при расчете цены экспортируемых товаров Товарищество использовало базу европейской котировки.

Применение указанного подхода в части определения базы котировки ДГД не оспаривается.

2. Применение дифференциалов к цене, сформированной на базе европейской котировки

2.1. Пунктом 4 статьи 13 Закона предусмотрено, что при применении метода СНЦ рыночная цена определяется следующим образом:

1) для сделок с товарами, по которым *имеется документально подтвержденная информация о маршруте транспортировки на соответствующий рынок, где имеется цена в источнике информации*, рыночная цена определяется как цена из источника информации с учетом диапазона цен. Цена сделки приводится посредством дифференциала к сопоставимым экономическим условиям с рыночной ценой;

2) для сделок с товарами, *не соответствующими подпункту 1)* настоящего пункта, рыночная цена определяется путем приведения цены из источника информации на соответствующем рынке посредством дифференциала к сопоставимым экономическим условиям с ценой сделки с учетом диапазона цен.

При этом согласно пункту 5 статьи 13 Закона дифференциал включает в себя обоснованные и подтвержденные документально и (или) источниками информации расходы, необходимые для доставки товаров на соответствующий рынок.

Истец при формировании цены реализации применил подпункт 2) пункта 4 статьи 13 Закона, то есть использовал дифференциал согласно данным официального источника (вид дифференциала и его размер). В то время как налоговый орган частично использовал данные официального источника, частично данные других источников и требовал наличие первичной документации.

В таблице №3 указан перечень транспортных и сопутствующих расходов, примененный сторонами при определении рыночной цены товара в рамках рассматриваемого административного дела.

Таблица №3

№	Наименование товара	Наименование котировки	Станция и страна назначения	Составляющие скидка по контракту Товарищества	Составляющие дифференциал (вопрос) по итогам проверки Департамента
на условиях поставки DAP Самур/Ялама, DAT Трансойл (Управление Маркетинга и экономических Операций Socar) за 2017 г.					
1.	Тяжелое дистиллятное жидкое топливо	Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH) по поставкам DAP Самур/Ялама	Республика Азербайджан	1. фрахт судна; 2. жд. тариф по территории Азербайджана и Грузии; 3. инспекция; 4. коэффициент WS фрахта дедевейт/30; 5. коэффициент WS загрузка; 6. перевалка в порту; 7. экспортная пошлина; 8. потери.	1. инспекция; 2. потери.
2	Тяжелое дистиллятное жидкое топливо	Platts European Marketscan по линии VaccumGasoil (AVR.MONTH) по поставкам DAT Трансойл	Республика Азербайджан	1. фрахт судна; 2. жд. тариф по территории Азербайджана и Грузии; 3. коэффициент WS фрахта дедевейт/30; 5. коэффициент WS загрузка; 6. перевалка в порту; 7. экспортная пошлина; 8. потери.	1. инспекция; 2. потери.
на условиях СРТ ст.Луговая (ОсОО «ВКВ. Ойл и Газ») за 2017 г.					
1	Топливо печное светлое	Platts EUM по линии Gasoil 0.1% FOB Med (AVR.MONTH)	Республика Кыргызстан	1. жд.расходы; 2. таможенная пошлина; 3. перевалка в порту; 4. страхование; 5. инспекция; 6. потери в пути; 7. пошлина; 8. маржа трейдера.	1. жд.расходы; 2. инспекция; 3. потери в пути; 3. маржа трейдера.

2	Топливо печное бытовое светлое	Platts EUM по линии Gasoil 0.1% FOB Med (AVR.Month)	Республика Кыргызстан	1. жд.расходы; 2. таможенная пошлина; 3. перевалка в порту; 4. страхование; 5. инспекция; 6. потери в пути; 7. пошлина; 8. маржа трейдера.	1. жд.расходы; 2. инспекция; 3. потери в пути; 4. маржа трейдера.
на условиях DAP Посинь (ООО «Курганнефтепродукт», АО «БЛБ Балтик Терминал») за 2017-2018 г.					
1	Дистиллят средний нефтяной для специфических процессов переработки	Platts EUM по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha (AVR.Month)	Российская Федерация	1. жд тариф по России; 2.перевалка в порту; 3. фрахт; 4. маржа трейдера.	1. жд тариф по России; 2. фрахт; 3. маржа трейдера.
2	Дистиллят средний нефтяной для специфических процессов переработки	Platts EUM по линии Cargoes CIF NWE/FOB Rdam for Naphtha (AVR.Month)	Латвийская Республика	1. жд.тариф по России и Прибалтики; 2. перевалка в порту; 3. фрахт; 4. маржа трейдера.	1.жд тариф по России и Прибалтики; 2. фрахт; 3. маржа трейдера.
на условиях DAP Семиглавый МАР/Озинки (AROIL LIMITED) за 2018 г.					
1	Мазут М-100	Platts European Marketscan по линии FO 1% FOB Med (AVR. MONTH)	Латвийская Республика	1.фрахт судна; 2.жд расходы по территории России и Латвии; 3. страхование (не обжалуется Истцом); 4. инспекция (не обжалуется Истцом); 5.коэффициент WS фрахта дедвейт/30; 6.коэффициент WS загрузка; 7. перевалка в порту; 8. пошлина; 9. маржа трейдера; 10. потери в пути.	1.жд расходы по территории России и Латвии; 2. инспекция; 3. маржа трейдера; 4. потери в пути.

на условиях DAP Дина Нурпеисова/Кигаш (Aroil Limited) за 2018 г.					
2	Мазут М-100	Platts European Marketscan по линии FO 1% FOB Med (AVR. MONTH)	Республика Кипр	1. фрахт судна; 2. жд расходы по территории России; 3. страхование (не обжалуется Истцом); 4. инспекция (не обжалуется Истцом); 5. коэффициент WS фрахта де-вейт/30; 6. коэффициент WS загрузка; 7. перевалка в порту; 8. пошлина; 9. маржа трейдера; 10. потери в пути.	1. фрахт судна; 2. жд расходы по территории России; 3. страхование; 4. инспекция; 5. перевалка в порту; 6. маржа трейдера; 7. потери в пути.

Таким образом, составы дифференциалов Товарищества и Департамента различны между собой.

Комбинированный подход Департамента, когда берется цена реализации на европейских рынках с расходами доставки не до Европы, а до, например, Азербайджана, России и Беларуси приводит к тому, что фактически отсутствует приведение цены к сопоставимым экономическим условиям.

Исходя из изложенного, руководствуясь положениями подпункта 2) пункта 4 статьи 13 Закона, судебная коллегия полагает, что по всем данным направлениям должен быть применен единый подход для определения справедливой и рыночной стоимости.

Так, вид и размер дифференциала должны определяться согласно данным официального источника, как если бы товар реализовывался со сформированных рынков торговли идентичных товаров, где берется цена реализации.

2.2. Экспортная таможенная пошлина (дифференциал 1)

Истец учел данные расходы на основании Приказа Министра национальной экономики Республики Казахстан от 17 февраля 2016 года №81.

Ответчик исключил данный расход, так как нормами Закона не предусмотрено включение в состав дифференциала расходов по

уплате налоговых обязательств, возникающих при экспорте товаров.

По данному расходу судебной коллегии не представлены данные официального источника. Кроме того, истец пояснил, что данный расход является условным (может возникать только в определенных условиях). Непосредственно, в проверяемом периоде у истца он не возникал. Исходя из данных фактов, судебная коллегия считает, что данный расход не является обоснованным.

2.3. Железнодорожные расходы по Азербайджану, Грузии, Кыргызстану, России, Беларуси, Кипру и Латвии (дифференциал 2)

Истец учел железнодорожные расходы согласно данным официального источника информации Argus Нефтетранспорт.

Ответчик данные расходы по поставкам в направлении Азербайджана исключил, так как они фактически не были понесены Товариществом. По другим направлениям они учтены на основании данных информационной системы Rail-Tariff.

Судебная коллегия считает доводы истца обоснованными, так как издание Argus Нефтетранспорт входит в перечень официальных источников информации по рыночным ценам, утвержденный Постановлением Правительства Республики Казахстан от 12 марта 2009 года №292 «Об утверждении

Перечня официально признанных источников информации о рыночных ценах».

В частности, в применяемом издании публикуются ежемесячные базовые железнодорожные тарифы для перевозки нефтепродуктов с нефтеперерабатывающих заводов Казахстана в Россию, Азербайджан, Грузию и другие страны (с указанием станции назначения/порта), где размер рассматриваемых расходов публикуется в долларах США за одну тонну.

Информационная программа Rail-Tariff представляет собой программу для расчета тарифа на перевозку грузов железнодорожным транспортом по территориям России, стран СНГ, Латвии, Литвы, Эстонии, Грузии, Монголии и Польши. Она относится к четвертой очередности источников информации, установленной статьей 18 Закона.

Закон, устанавливая очередность источников информации, не указывает на возможность изменения очередности, исходя из точности информации. Соответственно, при наличии данных в официальном источнике, следует применять указанные данные.

2.4. Фрахт судна (дифференциал 3)

Истец учитывает фрахт в составе дифференциала согласно публикациям официального источника информации Argus Freight, который публикует средние расходы танкеров на условиях таймчартера или Dirty Tanker Wire Basic Service для судна дедвейтом 30 000 тонн, где ставка World Scale пересчитывается на 1 тонну фактического веса полезного груза.

Ответчик ввиду отсутствия первичных документов, подтверждающих, что Товари-

щество понесло данные расходы, исключил данные расходы при расчете рыночной цены нефтепродуктов по отдельным направлениям. На условиях поставки DAP Посинь в направлении РФ и Литвы, а также DAP Дина Нурпеисова/Кигаши в направлении Кипра были применены данные Clean Tanker Wire Basic Service.

Согласно заключению специалиста Агуновой А.К., пояснениям обеих сторон издание Dirty Tanker Wire Basic Service, публикуемое компанией The McGraw-Hill Companies (Platts), предназначено для расчета ставки *фрахта на нефть*, тогда как издание Clean Tanker Wire Basic Service (The McGraw-Hill Companies (Platts)) определяет для расчета ставки *фрахта на нефтепродукты*.

Специалист Бурамбаева А.К. в своем заключении в данной части, соглашаясь, с истцом указывает, что по спецификациям Global Freight указано: «S&P Global Commodity Insights оценивает ставки на открытом рынке фрахт сухогрузов, грязных танкеров (Dirty Tanker), чистых танкеров (Clean Tanker) и барж. Грязные танкеры определяются как те, которые перевозят сырую нефть, мазут или другие «грязные» продукты, такие как вакуумные газойль или грязный конденсат. Чистые танкеры перевозят легкие фракции, такие как бензин, средние дистилляты или нефть».

Однако, судебная коллегия в данном случае не может использовать данные Dirty Tanker Wire Basic Service для мазута согласно спецификации Global Freight. Так, подпункты 3 и 4 ППРК 292 непосредственно по использованному источнику информации The McGraw-Hill Companies (Platts), Великобритания определяются следующим:

№ п/п	Источник	Наименование товаров (услуг)
3	Clean Tanker Wire Basic Service	Ставки фрахта на нефтепродукты
4	Dirty Tanker Wire Basic Service	Ставки фрахта на нефть

Судебная коллегия считает, что позиция Департамента по применению Clean Tanker Wire Basic Service (The McGraw-Hill Companies (Platts)) является обоснованной, так как произошла реализация нефтепродуктов, а не нефти.

2.5. Перевалка в порту (дифференциал 4)

Истец стоимость перевалки в порту считал согласно официально признанному источнику информации «Argus Нефетранспорт», а также согласно письму от BLB Baltic Terminal от 31 декабря 2019 г. №49003188572.

Ответчик данные расходы исключил в направлении Кыргызстана, Азербайджана,

России, Беларуси и Латвии как неподтвержденные документально.

Судебная коллегия считает позицию истца обоснованной, так как официальными источниками информации Platts, Argus Media, Refinitiv (Thomson Reuters), котировки на нефтепродукты не публикуются в вышеперечисленных пунктах назначения товара.

Соответственно, рыночная цена определена Товариществом согласно подпункту 2) пункта 4 статьи 13 Закона на базе европейских котировок для рынков Европы, которые приведены к сопоставимым экономическим условиям, а именно, к соответствующему рынку сбыту на условиях, предусмотренных контрактами, путем применения соответствующего дифференциала из официального источника.

2.6. Потери в пути (дифференциал 5)

Истец в обоснование своей позиции не представил данных официального источника.

Ответчик, считая, что такой расход имеет место быть в подобной модели бизнеса, не требуя первичные документы, стоимость потерь в пути уменьшил до размеров норм естественной убыли при перевозке нефтепродуктов в пределах норм согласно Приказу Министерство энергетики РФ №527 и Министерство транспорта РФ №236 от 01.11.2010 г. «Об утверждении норм естественной убыли и нефтепродуктов при перевозке железнодорожным, автомобильным, водным видами транспорта и в смешанном железнодорожно-водном сообщении».

В силу подпунктов 2) и 3) пункта 5 статьи 13 Закона, а также согласно подпункту 1) пункта 7 статьи 13 Закона в дифференциал могут быть включены расходы по потерям товара, повлиявшим на количество и качество поставляемого продукта.

Ответчик, применяя указанный дифференциал согласно приказам РФ, в отсутствие первичной документации истца и данных официального источника, не сохранил последовательность своего подхода. Но вместе с тем он улучшил позицию истца.

В соответствии со статьей 12 АППК все сомнения и неясности законодательства Республики Казахстан об административных процедурах толкуются в пользу участника административной процедуры.

Согласно пунктам 5-7 статьи 84 АППК при отмене незаконного благоприятного ад-

министративного акта принимается во внимание принцип охраны права на доверие участника административной процедуры. Незаконный благоприятный административный акт подлежит отмене только в случаях, предусмотренных частью шестой данной статьи. Таких оснований в деле не усматривается. Соответственно, судебная коллегия соглашается с позицией Департамента.

2.7. Маржа трейдера (дифференциал 6)

Истец по сделкам на условиях DAP Поисинь за 2017-2018 гг. учел маржу трейдера в размере 10 долларов США за тонну на основании письма от покупателя – Aroil Limited №58/2605 от 26 мая 2020 года.

Ответчик данную маржу уменьшил до 3 долларов США за тонну согласно письму от 18 мая 2012 года №3/12 от официального источника информации «Argus Media».

Истец и специалисты полагают, что применению подлежит письмо покупателя, так как оно конкретно применимо к рассматриваемой сделке по датам сделки и направлению отгрузки.

Однако судебная коллегия полагает, что подход истца в зависимости от вида расхода не может меняться (подтверждение официальным источником либо первичной документацией), так как в любом случае за основу берется европейская котировка, а не фактический базис поставки. Следовательно, дифференциал также должен браться, исходя из европейских данных, а не возможно фактически понесенного расхода.

При этом судебная коллегия отмечает, что письмо от официального источника информации, на который ссылается Департамент, размер маржи трейдера, или комиссии трейдера, или комиссии за выполнение торгово-посреднических функций указан за 2006-2010 гг., тогда как Товарищество обжалует результаты налоговой проверки за 2017-2018 гг.

Маржа является экономической категорией. На нее могут влиять спрос и предложения на мировых рынках. Так, согласно публично доступной информации (www.marcotrends.net) в период 2006 по 2018 годы цена баррели нефти могла меняться от 50 до 180 долларов США.

Соответственно, маржа может меняться во времени при неизменности технологии поставки нефти. В этой связи, используемое письмо Департамента не применимо к экспортным сделкам Товарищества, из-за

несоответствия применяемого периода к обжалуемому периоду Истца.

При этом ввиду того, что у ответчика имеются данные «Argus Media» более позднего периода, применению подлежат указанные данные официального источника. Ввиду изложенного, ответчику следует сделать перерасчет по данному дифференциалу с учетом обновленных данных.

Таким образом, применяемые источники информации по экспортируемым нефтепродуктам Товарищества должны быть определены в соответствии с требованиями подпункта 2) пункта 4 статьи 13 Закона.

Руководствуясь статьей 169 АППК, подпунктом 8) части второй статьи 451 ГПК, судебная коллегия судебные акты местных судов изменила.

Иск в части признания незаконным и отмене уведомления по уменьшению убытка в отношении железнодорожных расходов, перевалки в порту и маржи трейдера (дифференциалы 2, 4 и 6) был удовлетворен. СКАД ВС обязал Департамент произвести перерасчет КПП, убытков и пени в удовлетворенной части с учетом использования обновленных данных Argus в отношении маржи трейдера.

Выводы: трансфертное ценообразование является весьма специфичным с точки зрения налогообложения. В данном случае обложению может подлежать не фактический доход предприятия, а тот доход, который оно могло бы получить, исходя из средних данных конкурентов.

При этом, не всегда есть четко установленные маркеры, на основании которых можно сделать такой расчет. Соответственно, должна приниматься цена рынка сбыта и от нее минусоваться потенциальные расходы по доставке.

Отдельный вопрос – экспорт в направлении Китая. Китайский рынок имеет спрос на нефть, нефтепродукты, продукты питания из Казахстана. При этом, например, в отношении нефти имеются специальные заключения соглашения между правительствами двух государств.

В постановлении №6001-22-00-6ап/1563 от 24 января 2023 года была дана оценка такому спору, где судебные акты были оставлены в силе.

АО «Нефтяная Компания «КОР» подала иск к Департаменту об оспаривании уведомления о результатах проверки №189 от 14 мая 2019 года.

Так, налоговым органом проведена тематическая налоговая проверка истца по во-

просам трансфертного ценообразования за период с 1 января 2013 года по 31 декабря 2015 года.

Уведомление по результатам проверки обжаловано в суд. Решением СМАС от 24 февраля 2022 года и постановлением СКАД ВС Кызылординского областного суда от 9 июня 2022 года иск удовлетворен.

В кассационной жалобе ответчик приводит следующие доводы.

Довод 1.

Определением СМАС № 4394-22-00-4/7 от 4 февраля 2022 года заявление АО «Нефтяная Компания «КОР» о восстановлении пропущенного срока на подачу иска в суд удовлетворено. Так, жалоба на спорное уведомление была подана в вышестоящий орган в установленные сроки. Однако вышестоящий орган не рассмотрел жалобу по существу более 2 лет, в связи с чем истец воспользовался правом обжалования уведомления в суд.

Департамент считает, что данное восстановление было незаконным, так как уведомление вручено истцу 14 мая 2019 года. Оно было обжаловано в досудебном порядке, однако истец не дождался ответа. Соответственно, отсутствует решение уполномоченного органа по результатам рассмотрения жалобы, которое также служит датой отчета для обжалования акта административного органа.

Довод 2.

Ответчик не согласен с тем, что примененный Департаментом источник «Argus China Petroleum» не содержит сведений о ежедневных котировках на товары, что не соответствует требованиям пункта 1 статьи 13 Закона Республики Казахстан «О трансфертном ценообразовании» (далее – Закон).

Публикуемая «Argus China Petroleum» цена на нефть отражает цену на границе Казахстана и Китая по фактически совершенным сделкам и позволяет провести сравнительный анализ поставок между несвязанными сторонами со сделками с участием взаимосвязанных сторон. Поэтому такая цена является соответствующей сопоставимым экономическим условиям.

Довод 3.

Соглашение между Правительством Республики Казахстан и Правительством Китайской Народной Республики «О некоторых вопросах сотрудничества при развитии и эксплуатации нефтепровода «Казахстан - Китай» от 8 декабря 2012 года № 1559 (да-

лее – Соглашение), на которое ссылается истец, не регулирует вопросы налогообложения недропользователей и применения законодательства о трансфертном ценообразовании, а также не устанавливает конкретную формулу определения цены в сделках купли-продажи нефти в направлении Китая.

Довод 4.

Постановление специализированной судебной коллегии Верховного Суда Республики Казахстан от 26 октября 2020 года не имеет преюдициального значения для рассматриваемого дела, так как в нем иные стороны - АО «СНПС - Актюбемунайгаз» и Департамент государственных доходов по Актюбинской области Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан.

Однако СКАД ВС не установил нарушений со стороны местных судов в силу следующего.

По доводу 1.

Согласно пункту 7 статьи 126 ГПК определение суда о продлении или восстановлении процессуального срока обжалованию, пересмотру по ходатайству прокурора не подлежит. Соответственно, определение СМАС по данному вопросу пересмотру не подлежит.

По доводу 2.

Поставка нефти истцом осуществлялась в направлении Китая, где отсутствует цена из источника информации. Отсутствие биржевых котировок по данному направлению также подтверждается ответчиком.

Ввиду отсутствия таких котировок за основу рыночной цены Общество применило котировку Brent (DTD), публикуемую в Европе. Общество использовало ценовые котировки публикаций «Crude Oil MarketWire Basic Service», издаваемых компанией The McGraw-Hill Companies (Platts) (компания Platts).

В соответствии с постановлением Правительства Республики Казахстан от 12 марта 2009 года № 292 «Об утверждении Перечня официально признанных источников информации о рыночных ценах» вышеуказанные компании являются официальными источниками информации по рыночным ценам на нефть.

На судебном заседании представитель ответчика также подтвердил, что не оспаривает законность применения данных Platts.

Департаментом в Акте проверки не заявлялись требования относительно некорректного размера дифференциала (6,7 дол-

лара за баррель), применённого к источнику информации, для целей приведения цены из источника информации на соответствующем рынке к сопоставимым экономическим условиям с ценой сделки с учетом диапазона цен.

Соответственно, судебная коллегия считает излишним приведение устно данных доводов ответчиком на этапе кассационного обжалования.

Департамент при проверке применил цены, опубликованные в «Argus China Petroleum», издаваемые компанией «Argus Media Limited». Однако, как правильно отмечают местные суды, данные, публикуемые в Argus China Petroleum, являются статистическими таможенными ценами, которые не были выведены расчетным путем из минимальных и максимальных значений, а также не являются биржевой котировкой (рыночной ценой) для нефти, не определены на основании проведенных биржевых торгов и не опубликованы в их официальных документах.

Таким образом, данные, публикуемые в Argus China Petroleum, являются среднемесячными статистическими ценами, а не ежедневными котировками, как того требует Закон. Кроме того, с 2018 года публикация данных по рассматриваемому направлению была остановлена.

Соответственно, судебная коллегия соглашается с выводами местных судов относительно того, что в данном случае цены, опубликованные в «Argus China Petroleum», не могут применяться для целей налогообложения и трансфертного ценообразования.

По доводам 3 и 4.

Статьей 5 Соглашения Правительство Республики Казахстан и Правительство КНР поддерживают намерения уполномоченных организаций Сторон по обеспечению конкурентоспособности маршрута транспортировки по нефтепроводу «Казахстан - Китай». Уровень цен по договорам купли-продажи нефти определяется на базе международных котировок нефти в единицах объема измерения нефти «баррель» и будет единым на границе РК и КНР для нефти всех казахстанских грузоотправителей, независимо от региона добычи.

Таким образом, Соглашение предполагает применение единой цены всеми казахстанскими экспортерами в КНР с учетом международных котировок.

Как подтвердили представители ответчика, в целом по данному трубопроводу

в проверяемом периоде в КНР отгрузку сырой нефти осуществляло восемь компаний в адрес одного покупателя. Все применяют единый ценовой подход.

Постановлением специализированной судебной коллегии Верховного Суда Республики Казахстан от 26 октября 2020 года установлена незаконность применения органами государственных доходов источника информации «Argus China Petroleum» по экспорту нефти из Казахстана в направлении КНР, несоответствие данного подхода требованиям Соглашения. Также постановлением установлена правомерность применения в 2014-2015 годах дифференциала в размере 6,70 доллара США за баррель.

Согласно части шестой статьи 76 ГПК факты, которые, согласно закону, предполагаются установленными, не доказываются при разбирательстве гражданского дела.

В данном случае имеет место не преюдиция обстоятельств, но преюдиция фактов. Такие факты не доказываются вновь.

Таким образом, данным постановлением была установлена законность ценового подхода одной из восьми компаний-экспортеров. Ввиду того, что согласно Соглашению, должен быть соблюден единый ценовой подход, то такой же ценовой подход должен быть сохранен в отношении истца.

При таких обстоятельствах кассационная жалоба ответчика была оставлена без удовлетворения.

Выводы: международные соглашения и преюдиция должны соблюдаться. Выполнение правительственных обязательств и соответствующая последовательность действий административного органа в лице ДГД являются неотъемлемой частью государственного управления.

КАМЕРАЛДЫҚ БАҚЫЛАУДЫ ЖҮЗЕГЕ АСЫРУ БӨЛІГІНДЕ САЛЫҚ ЗАҢНАМАСЫНДАҒЫ КЕЙБІР ӨЗГЕРІСТЕР ТУРАЛЫ (2023 жылғы 1 қаңтардан бастап қолданыста)

«Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы «Қазақстан Республикасының кодексіне (Салық кодексіне) өзгерістер мен толықтырулар енгізу туралы» 21.12.22 жылы №165-VII Қазақстан Республикасының Заңымен камералдық бақылауды жүзеге асыру тәртібіне қатысты бірқатар өзгерістер енгізілді, олар 2023 жылғы 1 қаңтардан бастап қолданысқа енді.

Бұл өзгерістер негізінен камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаларға және олармен келіскен жағдайларда осы хабарламаларды орындау тәртібіне қатысты мәселелерді қамтиды.

Олардың кейбіреулері бойынша шолуды жүзеге асыру қажет:

1) осылайша, бұрын камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама тәуекелдің жоғары дәрежедегі бұзушылықтар бойынша ғана ұсынылатын. Енді хабарлама жоғары және орташа тәуекел дәрежесіндегі бұзушылықтар бойынша ұсынылатын болады. Егер бұрын сот практикасында тәуекел дәрежесін анықтау/градациялау мәселесі зерттелмеген болса, қазіргі уақытта мұндай даулар алынып тасталмайды, салық органына тәуекел деңгейін растау ауыртпалығы жүктеледі.

2) олармен келіскен кезде хабарламаларды орындау тәсілдері кеңейтілді. Егер бұрын камералдық бақылау хабарламаларын орындау үш жолмен мүмкін болса, енді 4-ші қосымша әдіс пайда болды - электрондық нысанда жазылған шот-фактураларды еске түсіру, түзету немесе толықтыру. Хабарламаларды ерікті түрде орындау мәселесі бойынша сот практикасы шектеулі, өйткені іс жүзінде тараптар дауды аяқтады. Сонымен бірге, талап қоюшы хабарламамен салыстырғанда қосымша есепті басқа сомаға берген жағдайлар да туындайтын. Бұл салықтық тексеру емес, камералдық бақылау болғандықтан, мұндай хабарлама арқылы төлемнің нақты мөлшерін анықтау салықтық тексеру нәтижесінің алдын-ала шешімі болады.

3) хабарламаны түсіндіру арқылы орындау тәртібі де өзгертілді. Бұрын, егер түсінік-

темелерге сілтеме жасалса, түсініктемелер мен құжаттар ұсынылуы керек еді. Енді орындау әдісі бұзылу қаупінің деңгейіне байланысты. Егер орташа тәуекел анықталса, онда түсіндірмеге салық есептілігіне енгізілген деректердің дұрыстығын растайтын, көрсетілген бұзушылықтарға қатысты салық және (немесе) бухгалтерлік есеп (есеп) және (немесе) құжаттар тіркелімдерінен үзінді көшірмелер қоса берілуі тиіс. Бұл нормада «немесе» одағы бар екенін атап өтеміз, оны алқа түсіндірмеге нақты не қосу керектігін таңдау мүмкіндігі ретінде қарастырады.

Бұзушылық қаупі жоғары болған жағдайда, салық төлеушінің дәлелдемені таңдау мүмкіндігі жоқ. Мұнда түсіндірмеге бұзушылықтарда көрсетілген операцияларды (мәмілелерді) жүзеге асыру фактісін растайтын құжаттардың көшірмелері қоса берілуі тиіс. Бұл ретте, қолданыстағы сот практикасына сәйкес талап қоюшының аты-жөні/атауы көрсетілмеген үлгілік құжаттар, басқа салық кезендері бойынша құжаттар талап қоюшының салық міндеттемелерін есептеуінің дұрыстығын дәлелдейтін дәлел болып табылмайды.

Сонымен қатар, алқа Салық кодексінің 94-бабы өзгертілмегенін атап өтті. Тиісінше, салықтық камералдық бақылаудың мақсаты салық төлеушіге камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды өз бетінше жою құқығын беру болып табылады. Осылайша, салық органы камералдық бақылау хабарламаларын орындау бойынша шешімдер шығарған кезде де болашақ салықтық тексерудің нәтижесін алдын ала шеше алмайды.

Бұл ретте, сот алқасы СК 96-бабы 4-тармағының бірінші абзацы мағыналық жүктеме бойынша өзгертілгенін атап өтеді. Мәселен, салық органы камералдық бақылау нәтижелері бойынша салық органдары анықтаған бұзушылықтарды жою туралы хабарламаны бұзушылықты жоймаған немесе бұзушылықты толық көлемде жоймаған жағдайларда орындалмады деп таниды. Осылайша, іс жүзінде салық органы камералдық бақылау арқылы шешім шығарған кезде салықтық тексеруді ауыстырады және

салық төлеушінің қалауына мүмкіндік бермейді деген қорытындыға келуі мүмкін.

Алайда, салық кодексінің 96-бабы 4-тармағының екінші абзацында салық органы уәкілетті орган белгілеген нысан бойынша және мерзімдерде хабарламасын..... орындалмады деп тану туралы шешім шығаратыны көрсетілген. Осылайша, 94-баптың және осы абзацтың мағынасына сүйене отырып, алқа салықтық тексеруді алмастырудың қажеті жоқ деген қорытындыға келеді.

Сондай-ақ, камералдық бақылауға қатысты салық заңнамасының өзгертілмеген іс жүзінде маңызды ережелерін атап өткен жөн:

1. Мәселен, тіркеу, қайта тіркеу, мәмілелерді жарамсыз деп тану бойынша сот актілері болған кезде түсініктеме беру мүмкіндігін шектеу бөлігінде салық кодексінің 96-бабына өзгерістер енгізілмеген. Тиісінше, сот практикасын өзгертуге негіз жоқ.

2. Жалпы, хабарламаны жеткізу және шағымдану тәсілдері де өзгерген жоқ.

3. Хабарламаны орындау мерзімдері бойынша да өзгерістер болған жоқ. Қабылдау/тапсыру күнінен кейінгі күннен бастап 30 жұмыс күні мерзімі өзгеріссіз қалды. Осы бөлімде соттар тиісті мерзімді есептеді. Бұл ретте қысқартылған мерзімдері бар (5 күн) пилоттық жобаға қатысты соттар Салық кодексі бұйрықтардан жоғары тұрған құқықтық актілер иерархиясына сәйкес 30 жұмыс күнін де қолданды.

4. Әкімшілік сотта салық төлеушіге заңды күшіне енген сот шешімі негізінде тіркеу (қайта тіркеу) жарамсыз деп танылған заңды тұлғадан және (немесе) дара кәсіпкерден тауарларды, жұмыстарды, көрсетілетін қызметтерді іс жүзінде алғанын дәлелдеу мүмкіндігі де сол күйінде қалды (Салық кодексінің 96-бабының 5-тармағы). Тиісінше, талап қоюшы сотқа барлық қажетті дәлелдемелерді ұсына алады және сот оларға баға беруге міндетті болады.

О НЕКОТОРЫХ ИЗМЕНЕНИЯХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ЧАСТИ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КАМЕРАЛЬНОГО КОНТРОЛЯ (действуют с 1 января 2023 года)

Законом Республики Казахстан «О внесении изменений и дополнений в Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс)» от 21.12.22 №165-VII были внесены ряд изменений, касающихся порядка осуществления камерального контроля, которые введены в действие с 1 января 2023 года.

Данные изменения охватывают в основном вопросы, касающиеся уведомлений об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля и порядка исполнения этих уведомлений в случаях согласия с ними.

Представляется необходимым осуществить обзор по некоторым из них:

1) Так, ранее уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, выставлялось только по нарушениям высокой степени риска. Теперь уведомление будет выставляться по нарушениям как высокой, так и средней степени риска. И если ранее в судебной практике не исследовался вопрос определения/градации степени риска, то в настоящее время подобные споры не исключены, и на налоговый орган будет возложено бремя подтверждения уровня риска.

2) Расширены способы исполнения уведомлений при согласии с ними. Если ранее исполнение уведомлений камерального контроля было возможно тремя способами, то теперь появился 4-й дополнительный способ - отзыв, исправление или дополнение счетов-фактур, выписанных в электронной форме. По вопросу добровольного исполнения уведомлений судебная практика ограничена, так как фактически стороны исчерпали спор. Вместе с тем, возникали ситуации, когда истец представлял дополнительную отчетность на иную сумму, которая различалась с уведомлением. Ввиду того, что это камеральный контроль, а не налоговая проверка, определение точной суммы уплаты через подобное уведомление будет предпринятием результата налоговой проверки.

3) Был изменен также порядок исполнения уведомления посредством пояснения.

Ранее требовалось представить пояснение и документы, если пояснения на них ссылались. Теперь способ исполнения зависит от уровня риска нарушения. Так, если выявлен средний риск, то к пояснению следует приложить выписки из регистров налогового и (или) бухгалтерского учета (учета) и (или) документов, относящихся к указанным нарушениям, подтверждающих достоверность данных, внесенных в налоговую отчетность. Отмечаем, что в данной норме содержится союз «или», что расценивается коллегией как возможность выбора того, что именно приложить к пояснению.

При более высоком риске нарушения у налогоплательщика уже отсутствует возможность выбора доказательства. Здесь к пояснению следует приложить копии документов, подтверждающих факт осуществления операций (сделок), указанных в нарушениях. При этом, согласно уже имеющейся судебной практике типовые документы без указания имени / наименования истца, документы по другим налоговым периодам не являются тем доказательством, которые доказывают правильность расчета налоговых обязательств истцом.

Вместе с тем, коллегия отмечает, что статья 94 Налогового кодекса не была изменена. Соответственно, цель налогового камерального контроля – это также предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля. Таким образом, налоговый орган при вынесении решений по исполнению уведомлений камерального контроля также не может предрешать результат будущей налоговой проверки.

При этом, судебная коллегия отмечает, что первый абзац пункта 4 статьи 96 НК был видоизменен с точки зрения смысловой нагрузки. Так, указывается, что налоговый орган признает уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, неисполненным в случаях неустранения нарушения или устранения нарушения не в полном объеме. Таким образом, фактически может следовать вывод, что налоговый ор-

ган при вынесении решения камеральным контролем подменит налоговую проверку и не оставляет возможности для усмотрения налогоплательщика.

Однако уже во втором абзаце пункта 4 статьи 96 Налогового кодекса указано, что налоговым органом выносится решение о признании уведомления... не исполненным по форме и в сроки, которые установлены уполномоченным органом. Таким образом, исходя из смысла статьи 94 и данного абзаца коллегия приходит к выводу, что все-таки подмены налоговой проверки не должно быть.

Следует также отметить те практически значимые положения налогового законодательства в отношении камерального контроля, которые не были изменены:

1. Так, в части ограничения возможности представления пояснений при наличии состоявшихся судебных актов по регистрации, перерегистрации, признанию сделок недействительными, изменений в статью 96 Налогового кодекса не вносилось. Соответственно, оснований для изменений судебной практики не усматривается.

2. В целом способы доставки и обжалования уведомления также не изменились.

3. Не произошло изменений и по срокам исполнения уведомления. Срок остался прежним – 30 рабочих дней со дня, следующего за днем получения/вручения. В данной части суды исчисляли соответствующий срок. При этом в отношении пилотного проекта с усеченными сроками (5 дней) суды также применяли 30 рабочих дней согласно иерархии правовых актов, где Налоговый кодекс находится выше приказов

4. Возможность доказывания фактического получения товаров, работ, услуг от юридического лица и (или) индивидуального предпринимателя, регистрация (перерегистрация) которых признана недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда за налогоплательщиком в административном суде, также осталась прежней (пункт 5 статьи 96 Налогового кодекса). Соответственно, истец может представить суду все необходимые доказательства, и суд будет обязан дать им оценку.

Порохов Евгений Викторович

Доктор юридических наук, директор НИИ финансового и налогового права, профессор ВШП «Әділет» Каспийского общественного университета (г. Алматы, Казахстан)

НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ И ПОРЯДОК ИХ УРЕГУЛИРОВАНИЯ ПО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

Налоговые споры - это состояние рассогласованности воли участников налоговых правоотношений и её изъяснения в индивидуальных правовых актах спорящих сторон по вопросам о наличии, действительности, характере, объёме и реализации их взаимных прав и обязанностей. Налоговые споры представляют собой разновидность публично-правовых споров, которые возникают между спорящими сторонами по конкретным вопросам налогообложения и подлежат урегулированию вышестоящими налоговыми и (или) уполномоченными органами либо судами во внесудебном и (или) судебном порядке.

Налоговые споры инициируются налогоплательщиками (налоговыми агентами) по предусмотренным законодательством РК основаниям путём подачи в вышестоящие налоговые и (или) уполномоченный органы жалоб на административные акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц и (или) путём предъявления административных исков в суд.

Рассмотрение жалобы во внесудебном порядке производится вышестоящим административным органом, должностным лицом¹. Конституционный Суд РК по обращениям Президента РК, Генерального Прокурора РК, Уполномоченного по правам человека в РК, судов и граждан рассматривает нормативные правовые акты РК, в том числе в области налогообложения, на соответствие Конституции РК². Судам в порядке административного судопроизводства подсудны предусмотренные АППК споры, вытекающие из публично-правовых отношений³.

Налоговые органы реализуют свои властные полномочия на территории РК в отношениях с налогоплательщиками (налоговыми

агентами), сборщиками налогов и платёжными операторами без обращения в суды самостоятельно в определённых НК РК случаях в рамках налогового администрирования и установленных для этого налоговых процедур путём принятия предусмотренных НК РК административных актов и совершения административных действий (бездействия). В отношении находящихся за рубежом налогоплательщиков-нерезидентов РК и принадлежащих налогоплательщикам объектов налогообложения, находящихся на территории иностранных государств, налоговые органы реализуют свои полномочия в налоговых отношениях с такими налогоплательщиками в соответствии с нормами международных договоров во взаимодействии с компетентными органами иностранных государств, обращаясь к ним за помощью в получении сведений и сборе налогов или с исками в иностранные суды.

Предъявление налоговым органом требований к налогоплательщику (налоговому агенту) о необходимости исполнения налогового обязательства осуществляется путём принятия и вручения в предусмотренных НК РК случаях, порядке и сроки уведомлений, исчерпывающий перечень видов которых установлен в НК РК⁴. В других, прямо предусмотренных в НК РК случаях, налоговые органы принимают иные виды административных актов (налоговые приказы, налоговые требования, предписания, извещения, акты, заключения, решения, постановления, распоряжения). Все административные акты налоговых органов принимаются в формах, утверждённых уполномоченным органом⁵.

До предъявления налоговым органом или его должностными лицами требований к налогоплательщику (налоговому агенту)

¹ Ч.3 ст.91 АППК.

² П.2, 3, 4 и 5 ст.72 Конституции РК и пп.2), 3), 4), 5) п.4 ст.23 Конституционного Закона РК «О Конституционном Суде РК».

³ Ч.2 ст.102 АППК.

⁴ П.2 ст.114 НК РК.

⁵ Приказ Министра финансов РК от 8 февраля 2018 года № 146 «О некоторых вопросах налогового и таможенного администрирования».

в форме надлежаще принятых и врученных административных актов в рамках установленных для этого налоговых процедур добросовестность исполнения налогоплательщиком своего налогового обязательства предполагается в силу законно установленной презумпции добросовестности налогоплательщиков⁶.

Суды при отправлении правосудия по административным делам и вынесении своих судебных актов должны исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков и указывать на обязанность налоговых органов в случае возникновения у них сомнений в добросовестности налогоплательщиков опровергать эту презумпцию в установленном законодательством РК порядке путём описания и обоснования в ходе проведения налоговых проверок всех фактов нарушения налогоплательщиками налогового законодательства.

В прямо предусмотренных законодательными актами РК случаях⁷ налоговые органы вправе в целях налогообложения обращаться в суды с гражданскими исками:

1) о признании совершенных с участием налогоплательщиков и их контрагентов оспоримых сделок недействительными или о применении последствий недействительности сделок к ничтожным сделкам;

2) о признании недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустрашимый характер, и его ликвидации⁸; о признании недействительной государственной перерегистрации юридического лица;

3) о признании юридического лица/индивидуального предпринимателя банкротом и его ликвидации/прекращении деятельности⁹;

4) о ликвидации юридических лиц в силу их отсутствия по месту нахождения или по фактическому адресу, а также отсутствия у них учредителей (участников) и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года, а также юридических лиц, осуществляющих деятельность с грубым нарушением законодательства РК (систематического осуществления деятельности, противореча-

щей уставным целям юридического лица; осуществления деятельности без надлежащей лицензии либо деятельности, запрещённой законодательными актами)¹⁰; кроме того, налоговые органы вправе обратиться в суд с исками о принудительной ликвидации (снятии с учётной регистрации) субъектов, предварительно включённых налоговыми органами в специальный перечень лиц, подлежащих принудительной ликвидации¹¹;

5) о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика в субсидиарном порядке с учредителей или участников налогоплательщика-юридического лица в предусмотренных законодательными актами случаях, когда учредители или участники несут дополнительную ответственность по обязательствам юридического лица;

6) о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика в субсидиарном порядке с учредителей, участников и (или) должностных лиц налогоплательщика-юридического лица в случае признания их виновными в причинении их противоправными действиями ущерба налогоплательщику и отсутствия у него имущества для погашения своей налоговой задолженности;

7) о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика с гарантов, поручителей и страховщиков на основании заключённых с ними договоров в случаях, предусмотренных законодательными актами и договорами.

В указанных случаях налоговыми органами путём предъявления исков в суды инициируются споры, связанные с налогообложением, которые подлежат урегулированию в порядке гражданского судопроизводства в соответствии с нормами ГК РК и иных законодательных актов. В частности, к исковым требованиям налоговых органов в таких спорах подлежат применению установленные в ГК РК сроки исковой давности, а применение таких сроков осуществляется судом исключительно по заявлению ответчиков.

В прямо предусмотренных законодательными актами случаях налоговые органы также вправе предъявлять гражданские иски к правонарушителям и причинителям имущественного вреда от неуплаты налогов в порядке уголовного судопроизводства и

⁶ П.1 ст.8 НК РК.

⁷ Пп.10) п.1 ст.19 НК РК, п.1 ст.9 и п.3 ст.49 ГК РК.

⁸ Пп.2) п.2 ст.49 ГК РК.

⁹ Пп.1) п.2 ст.49 ГК РК.

¹⁰ Пп.3), 4), 5) п.2 ст.49 ГК РК.

¹¹ Ст.93 НК РК.

производства по делам об административных правонарушениях.

Спорами, связанными с налогообложением, являются также споры по искам налогоплательщиков к государству и налоговым органам о взыскании убытков и возмещении вреда, причинённого незаконными актами налоговых органов и действиями (бездействием) их должностных лиц. Такие споры по искам налогоплательщиков о возмещении убытков могут быть урегулированы как в порядке административного судопроизводства в административных судах при предъявлении налогоплательщиками одновременно с административными исками требований о возмещении убытков, состоящих с этими исками в причинно-следственных связях, так и отдельно в порядке гражданского судопроизводства путём предъявления гражданских исков и разрешения гражданских дел по ним в экономических судах или судах общей юрисдикции.

Особенности рассмотрения и разрешения налоговых споров и споров, связанных с налогообложением, устанавливаются в отраслевых законодательных актах.

В силу законно установленной презумпции законности административного акта, административный акт, административное действие (бездействие) считаются законными и обоснованными до тех пор, пока административный орган, должностное лицо или суд не установят обратное в соответствии с законодательством¹². Административное бездействие также обладает презумпцией законности в случаях, когда оно признается одной из альтернативных форм принятия налоговым органом решения в регламентированной законом ситуации в случае непринятия им в установленный законодательством срок противоположного по своему содержанию решения в форме предписанного законом административного акта.

В качестве общих требований, предъявляемых к административным актам при их принятии, законом устанавливается требование их законности и обоснованности. Кроме того, административный акт должен быть ясным для понимания, обеспечивать единообразное применение, исчерпывающе определять круг лиц, на которых распространяется его действие¹³. Административный акт, адресованный ненадлежащему

лицу, не являющемуся участником административной процедуры, должен признаваться незаконно обременяющим такое лицо и подлежащим безусловной отмене по указанному основанию.

Правовые акты индивидуального применения (в том числе административные акты), противоречащие требованиям Конституции РК и законодательству РК, являются недействительными с момента их принятия и не должны применяться на территории РК¹⁴. Незаконный обременяющий административный акт подлежит обязательной отмене. Признание административного акта или его части незаконными влечёт его отмену, а также отмену всех юридических последствий, вытекающих из него либо из его части, если иное не указано в судебном решении. Административный акт может быть признан недействительным как с момента принятия такого акта, так и с момента признания его незаконным¹⁵.

При этом, по общему правилу, нарушение законодательства РК об административных процедурах является основанием для признания административного акта незаконным, если такое нарушение привело либо могло привести к принятию неправильного административного акта. Правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям¹⁶.

Однако в прямо предусмотренных законодательными актами случаях нарушение законодательства об административных процедурах является самостоятельным достаточным основанием для признания административного акта незаконным и его отмены независимо от того, является ли принятый административный акт правильным по существу. Например, отсутствие предписания о проведении налоговой проверки или его регистрации в органах правовой статистики и специальных учётов влечёт за собой недействительность такой проверки и акта о её результатах. Отсутствие на врученном налогоплательщику (налоговому агенту) административном акте подписи (ЭЦП - при электронном способе оформления и вручения документа) руководителя (заместителя) налогового органа, лица, их замещающего,

¹² Ч.2 ст.13 АППК.

¹³ Ст.79 АППК.

¹⁴ П.2 ст.64 Закона о правовых актах.

¹⁵ Ч.3 и 4 ст.84 и ч.3 ст.155 АППК.

¹⁶ Ч.1 ст.84 АППК.

или иного должностного лица, а также наличие на административном акте подписи лица, личность или должностное положение которого установить невозможно либо не обладающего полномочиями на подписание акта в момент его принятия, является существенным нарушением порядка принятия административного акта, носящим неустрашимый характер на момент принятия акта, и влечёт за собой признание такого акта незаконным и его безусловную отмену независимо от правильности по существу принятого акта.

Внесудебные и судебные процедуры проверки законности и пересмотра административного акта налогового органа иницируются налогоплательщиком (налоговым агентом) в предусмотренных НК РК и АППК случаях, порядке и сроки путём подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, уполномоченный орган и (или) путём предъявления административного иска в специализированный районный или приравненный к нему административный суд. Каждый вправе в порядке, установленном АППК, обратиться в административный орган, к должностному лицу или в суд за защитой нарушенных или оспариваемых прав, свобод или законных интересов. Отказ от права на обращение в административный орган, к должностному лицу или в суд недействителен¹⁷.

Участник административной процедуры вправе обжаловать административный акт, административное действие (бездействие), не связанное с принятием административного акта, в административном (досудебном) порядке. Если иное не предусмотрено законом, обращение в суд допускается после обжалования в досудебном порядке¹⁸. Предъявлением иска дело принимается к производству суда¹⁹.

Налоговый орган, вынесший административный акт, обязан разъяснить налогоплательщику (налоговому агенту) его право на обжалование административного акта в вышестоящий налоговый орган, уполномоченный орган и (или) в суд, а также порядок и сроки подачи жалобы²⁰. В предусмотренных законом случаях неразъяснение налогопла-

тельщику (налоговому агенту) при вручении ему административного акта его права на обжалование административного акта и необеспечение реализации этого права признается грубым нарушением прав налогоплательщика (налогового агента) и влечёт за собой отмену административного акта. Принуждение к отказу от права на обращение в административный орган, к должностному лицу или в суд является незаконным и влечёт ответственность, установленную законами РК²¹.

По общему правилу, подача жалобы на административный акт, административное действие, в том числе налогового органа и его должностных лиц, приостанавливает их исполнение, за исключением случаев необходимости защиты прав граждан и юридических лиц, общественных или государственных интересов и иных случаев, предусмотренных законами РК²².

Орган, рассматривающий жалобу, и (или) суд, в который подан административный иск, обязаны принять жалобу или иск, рассмотреть и разрешить административное дело по существу в порядке и сроки, установленные НК РК и (или) АППК. Отказ в приёме обращения (в том числе жалобы) запрещается²³.

Предметом оспаривания налогоплательщиками (налоговыми агентами) в административных делах по налоговым спорам выступают административные акты налоговых органов, а также действия (бездействие) их должностных лиц, совершенные ими при осуществлении от имени государства властных полномочий. Налогоплательщик (налоговый агент) вправе обжаловать уведомление о результатах проверки, уведомление о результатах горизонтального мониторинга, уведомление об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов²⁴.

В качестве предмета оспаривания могут выступать административные акты, выносимые налоговыми органами по результатам осуществления учетно-регистрационных, зачётно-возвратных, контрольных, обеспе-

¹⁷ Ч.1 ст.9 АППК.

¹⁸ Ч.1 и 5 ст.91 АППК.

¹⁹ Ст.137 АППК.

²⁰ Пп.1) и 5) ч.2 ст.22 АППК.

²¹ Ч.5 ст.9 АППК.

²² Пп.1) и 3) ст.96 АППК.

²³ Ч.1 ст.64 АППК.

²⁴ Пп.6) п.1 ст.13 НК РК.

чительных, правореализационных и правоприязательных налоговых процедур.

По иску о признании налогоплательщик (налоговый агент) может потребовать признать незаконным не имеющий больше юридической силы обременяющий административный акт налогового органа²⁵. В таком случае суд вправе по требованию истца признать незаконным обременяющий административный акт, если он уже был ранее отменен или его действие утратило силу иным способом (включая его исполнение), в том числе в какой-либо его части²⁶. Исполнение административного акта налогоплательщиком (налоговым агентом) или его отмена налоговым органом, вынесшим такой акт, или вышестоящим налоговым органом во внесудебном порядке по жалобе налогоплательщика или по собственной инициативе как правомерного акта не являются препятствием для подачи налогоплательщиком иска о признании исполненного или отмененного акта незаконным и разрешения судом такого иска по существу.

Отдельного упоминания заслуживает использование на практике такого вида иска, как иск о признании наличия или отсутствия какого-либо правоотношения, если налогоплательщик (налоговый агент) не может подать иски об оспаривании, о принуждении или о совершении действия²⁷. В судебной практике по делам о налоговых спорах обозначилась такая категория дел, когда налогоплательщик имеет достаточную заинтересованность в установлении какого-либо публичного правоотношения в целях налогообложения и просит суд признать его наличие или отсутствие. В частности, это случаи, когда налоговые органы, контролирующие исполнение налогового обязательства контрагента налогоплательщика, занимают по отношению к такому исполнению правовую позицию, отличную от правовой позиции налогового органа, контролирующего исполнение налогового обязательства самого налогоплательщика. И в этой связи возникает спор о правомерности существования одной из противоречивых и взаимоисключающих позиций налоговых органов и, соответственно, о правомерности одной из позиций и противоправности другой пози-

ции налогоплательщика или его контрагента при исполнении ими своих налоговых обязательств, возникающих на основании совершённых между ними сделок.

Судебная практика свидетельствует также о том, что налогоплательщики могут предъявлять в суды комплексные административные иски в любой их комбинации. Например, налогоплательщик может предъявить в суд иск об оспаривании не утратившего силу административного акта и вместе с ним иск о признании незаконным утратившего силу административного акта, а также о возмещении убытков, причинённых изданием и исполнением незаконного административного акта.

Основанием жалобы или административного иска по налоговому спору являются фактические обстоятельства предполагаемого, по мнению заявителя, нарушения налоговым органом и (или) его должностными лицами прав, свобод и законных интересов налогоплательщика (налогового агента) вследствие принятия административного акта или совершения действий (бездействия) за рамками их компетенции, с превышением их полномочий, нарушением требований законодательства к субъектам, содержанию, форме, процедурам, порядку и срокам принятия административного акта или совершения действия (бездействия).

Для административных дел по налоговым спорам в АППК и НК РК установлена альтернативная административная и судебная подведомственность, а в рамках судебной подведомственности для административных дел по налоговым спорам в АППК также установлена территориальная подсудность и подсудность по связи дел и по выбору истца²⁸. Никому не может быть без его согласия изменена подсудность, предусмотренная для него законом²⁹. При этом судебная подведомственность обладает приоритетом перед административной подведомственностью.

По общему правилу, если законом установлен обязательный досудебный порядок урегулирования спора, обращение в суд может быть подано после соблюдения этого порядка³⁰. Если иное не предусмотрено законом, обращение в суд с иском допускается

²⁵ Ч.2 ст.135 АППК.

²⁶ Ч.3 ст.159 АППК.

²⁷ ч.1 ст.135 АППК.

²⁸ Глава 16 АППК.

²⁹ Ч.4 ст.9 АППК.

³⁰ Ч.3 ст.9 АППК.

после обжалования административного акта или действия (бездействия) в досудебном порядке³¹.

Вместе с тем, особенности осуществления административных процедур, в том числе в части рассмотрения жалоб, устанавливаются специальными (отраслевыми) законами. В частности, специальный порядок обжалования административных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц устанавливается в НК РК. АППК регулирует отношения, связанные с осуществлением административных процедур, в части, не урегулированной законами РК³². Указанное правило в полной мере относится и к регламентации в специальных (отраслевых) законах вопросов обязательности или альтернативности досудебного порядка урегулирования споров.

При оспаривании большинства видов административных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц соблюдение налогоплательщиком (налоговым агентом) досудебного порядка урегулирования налогового спора в вышестоящем налоговом и (или) уполномоченном органе перед обращением с административным иском в суд не является обязательным. Налогоплательщик (налоговый агент) вправе обратиться с административным иском о признании незаконными и отмене указанных выше административных актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц непосредственно в суд без предварительного обращения с жалобой в вышестоящий налоговый и (или) уполномоченный орган. Суд в таком случае обязан принять и рассмотреть административный иск налогоплательщика (налогового агента) по существу и не вправе возвращать налогоплательщику (налоговому агенту) его иск по основанию несоблюдения истцом установленного законом для данной категории дел порядка досудебного урегулирования спора, возможность применения которого не утрачена³³. Соответственно, налогоплательщик (налоговый агент) также не обязан, а суд не вправе требовать от налогоплательщика указания в исковом заявлении и представления документов, подтверждающих соблю-

дение досудебного порядка урегулирования спора³⁴.

В качестве примера того, что в НК РК также может устанавливаться обязательный досудебный порядок обжалования административного акта налогового органа, можно привести установленный в НК РК порядок обжалования решения по результатам рассмотрения заявления нерезидента о возврате из государственного бюджета уплаченного подоходного налога на основании международного договора³⁵. В соответствии с этим порядком в случае несогласия с решением налогового органа об отказе в возврате подоходного налога налогоплательщик-нерезидент вправе обжаловать его в уполномоченный орган без явно обозначенной законодателем альтернативы его обжалования сразу в суд. При этом жалоба подается в уполномоченный орган в письменной форме в течение девяноста календарных дней со дня, следующего за днём получения решения налогового органа. В этом случае действуют общие нормы АППК, согласно которым, если законом установлен досудебный порядок урегулирования спора, обращение в суд может быть подано после соблюдения этого порядка, и если иное не предусмотрено законом, обращение в суд допускается после обжалования в досудебном порядке³⁶.

В отношении остальных видов административных актов, принимаемых налоговыми органами, НК РК не устанавливает досудебного порядка их обжалования. По сформировавшейся на практике позиции судов иные административные акты налоговых органов, для которых в НК РК не установлен специальный досудебный порядок их обжалования, приравниваются в режиме их обжалования к действиям налоговых органов, для которых в НК РК установлен альтернативный порядок их обжалования в вышестоящий налоговый орган или в суд³⁷. Например, акт налоговой проверки может быть обжаловано в порядке, предусмотренном для обжалования действий должностных лиц налоговых органов.

По общему правилу, обращение жалобы во вред заявителю не допускается³⁸. В указанной связи орган, рассматривающий жа-

³¹ Ч.5 ст.91 АППК.

³² Ч.2 ст.1 АППК.

³³ Пп.1) ч.2 ст.138 АППК.

³⁴ Пп.5) ч.7 ст.131 АППК.

³⁵ Ст.674 НК РК.

³⁶ Ч.3 ст.9 и ч.5 ст.91 АППК.

³⁷ Ст.187 НК РК.

³⁸ Ч.6 ст.98 АППК.

лобу, по итогам рассмотрения в досудебном порядке жалобы налогоплательщика на административный акт не вправе принимать решения, возлагающие на него новые обязанности (в том числе об уплате вновь начисленных налогов), лишаящие его прав, стесняющие его в их использовании или иным образом ухудшающие его положение по сравнению с обжалованным административным актом.

Налогоплательщик (налоговый агент) и налоговый орган могут на всех стадиях (этапах) административного процесса до удаления суда для вынесения решения окончить административное дело примирением путём заключения соглашений в рамках предусмотренных АППК³⁹ примирительных процедур в случаях, когда у налогового органа имеется по закону право на принятие по своему усмотрению одного из предусмотренных НК РК альтернативных правомерных решений. Не являются административным усмотрением налогового органа случаи, когда налоговый орган обязан принять в соответствии с налоговым законодательством РК единственное законное решение в рамках регламентированной законом ситуации и фактических обстоятельств дела. Налоговые органы не обладают по закону полномочиями на уменьшение налогоплательщику по своему усмотрению суммы исчисленных им самим или начисленных ему в соответствии с НК РК налогов и платежей в бюджет или на освобождение его в индивидуальном порядке от их уплаты.

В Казахстане для обжалования в административном (досудебном) порядке административного акта, действий (бездействия) административного органа в вышестоящий государственный орган в АППК установлен общий трёхмесячный срок⁴⁰. По общему правилу, срок подачи жалобы исчисляется со дня, когда участнику административной процедуры стало известно о принятии административного акта или совершении административного действия (бездействия). Соответственно, при проверке соблюдения налогоплательщиком (налоговым агентом) срока обжалования административного акта органу, рассматривающему жалобу на такой акт, необходимо устанавливать факт и время его вручения или доведения до сведения

налогоплательщика. При этом, по требованию закона, обязанность доказать время, когда налогоплательщику (налоговому агенту) стало известно о вынесении в отношении него оспариваемого административного акта, совершении действия (бездействия), нарушающего его права, свободы и законные интересы, возлагается на самого налогоплательщика (налогового агента)⁴¹. В ряде случаев оспариваемый административный акт предполагается по закону врученным налогоплательщику, независимо от ознакомления с ним, если такой акт доставлен посредством электронных каналов связи в веб-приложение, специальное мобильное приложение или в личный кабинет пользователя на веб-портале «электронного правительства». Данные способы доставки актов распространяются на налогоплательщиков, взаимодействующих с налоговыми органами электронным способом в соответствии с законодательством РК об электронном документе и электронной цифровой подписи, использующих специальное мобильное приложение или зарегистрированных на веб-портале «электронного правительства»⁴².

НК РК также устанавливает специальные сроки обжалования отдельных видов административных актов налоговых органов. Например, обжалование уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, осуществляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в пределах сроков, предусмотренных НК РК для его исполнения, то есть в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днём его вручения (получения)⁴³. Обжалование налогоплательщиком (налоговым агентом) в вышестоящий налоговый орган или суд решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля производится в течение десяти рабочих дней со дня его вручения (получения)⁴⁴. Срок обжалования в уполномоченный орган уведомления о результатах налоговой проверки составляет тридцать рабочих дней со дня, следующего за днём вручения налогоплательщику (налоговому агенту) уведомления⁴⁵. Жалоба налогоплательщика-нерезидента на решение налогового органа об

³⁹ Ст. 120 АППК.

⁴⁰ Ч. 1 ст. 92 АППК.

⁴¹ Ч. 1 ст. 129 АППК.

⁴² Пп. 2) п. 1 ст. 115 НК РК.

⁴³ П. 2 и 5 ст. 96 НК РК.

⁴⁴ П. 4-1 ст. 96 НК РК.

⁴⁵ П. 1 ст. 178 НК РК.

отказе в возврате из бюджета уплаченного подоходного налога подаётся в уполномоченный орган в письменной форме в течение девяноста календарных дней со дня, следующего за днём получения решения налогового органа⁴⁶.

Установленные в НК РК специальные сроки обжалования отдельных видов административных актов имеют приоритет в своём применении перед установленным в АППК общим трёхмесячным сроком обжалования административных актов в административном (досудебном) порядке⁴⁷.

В отношении остальных видов административных актов и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц НК РК не устанавливает специальных сроков их обжалования. Соответственно, при их обжаловании налогоплательщиками (налоговыми агентами) в административном (внесудебном) порядке должен применяться установленный в АППК общий трёхмесячный срок их обжалования⁴⁸.

По общему правилу, пропущенный для обжалования срок не является основанием для отказа в принятии жалобы органом, рассматривающим жалобу⁴⁹. Причины пропуска срока выясняются вышестоящим органом при рассмотрении жалобы и могут являться одним из оснований для отказа в удовлетворении жалобы. Срок на подачу жалобы или иска может быть восстановлен по ходатайству заявителя органом, рассматривающим жалобу, или судом при признании уважительными причин его пропуска. В качестве уважительных причин пропуска срока на обжалование административного акта в законе предусматриваются болезнь или иная временная нетрудоспособность заявителя-физического лица или первого руководителя и главного бухгалтера заявителя-юридического лица, обстоятельства непреодолимой силы и иные причины, лишающие лицо возможности подать жалобу⁵⁰. Перечень возможных причин пропуска срока на обращение в суд с иском является по закону открытым, вследствие чего уважительность таких причин определяется судом в каждом конкретном случае по своему усмотрению.

Иск об оспаривании административного акта налогового органа подаётся в суд в течение одного месяца со дня вручения административного акта, а в случае обжалования решения в досудебном порядке - в течение одного месяца со дня вручения решения органа, рассматривающего жалобу, по результатам рассмотрения жалобы. В случае, если отраслевым законом не предусмотрен досудебный порядок или отсутствует орган, рассматривающий жалобу, то по общему правилу, иск подаётся в суд в течение одного месяца со дня вручения административного акта или с момента доведения его до сведения налогоплательщика (налогового агента) в порядке, установленном АППК и законодательством РК⁵¹.

Исковое требование о признании обременяющего административного акта, не имеющего больше юридической силы, незаконным может быть заявлено в суд в течение трёх месяцев со дня, когда лицу стало известно о нарушении данным актом его прав, свобод и законных интересов. Иск о признании наличия или отсутствия какого-либо правоотношения, если истец не может подать иск об оспаривании, принуждении или совершении действия, предъявляется в суд в течение пяти лет с момента возникновения соответствующего правоотношения⁵². При этом момент возникновения соответствующих отношений, наличие или отсутствие которых налогоплательщик просит признать в своём иске, определяется моментом, когда налогоплательщик (налоговый агент) узнал о наличии или отсутствии у него таких отношений.

При обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов месячный срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о нарушении его прав, свобод и законных интересов либо об оставлении вышестоящим налоговым органом его жалобы без удовлетворения полностью или в части или со дня истечения установленного законодательством РК срока на рассмотрение жалобы, если решение по такой жалобе не было принято.

⁴⁶ П.1 ст.674 НК РК.

⁴⁷ Ч.2 ст.1 АППК.

⁴⁸ Ч.1 ст.92 АППК.

⁴⁹ Ч.3 ст.92 АППК.

⁵⁰ Ч.2 ст.92 АППК и п.3 ст.178 НК РК.

⁵¹ Ч.1 ст.136 АППК.

⁵² Ч.3 ст.136 АППК.

требований налогоплательщика (налогового агента) путём принятия соответствующего административного акта или совершения действия (бездействия) в сроки, находящиеся за пределами срока давности, не лишает налогоплательщика права на обжалование такого административного акта и (или) действия (бездействия) в вышестоящий налоговый орган и (или) суд в специально установленные для этого сроки обжалования. В таком случае требование налогоплательщика (налогового агента) будет считаться предъявленным к налоговому органу, а материальное право налогоплательщика (налогового агента) на изменение объёма своих налоговых обязательств и представление связанной с ними налоговой отчётности, а также на зачёт или возврат из бюджета излишне или ошибочно уплаченной суммы налогов и других платежей в бюджет - реализованным в пределах срока давности и подлежащим защите.

С 1 января 2020 г. срок давности по всем налоговым обязательствам, в том числе исполняемым налоговыми агентами, составляет три года. Для субъектов крупного предпринимательства, недропользователей по контрактам на недропользование и резидентов РК, владеющих контролируемыми иностранными компаниями, срок давности составляет пять лет.

Срок давности по требованиям всех налогоплательщиков (независимо от их категории) о возврате из государственного бюджета суммы излишне или ошибочно уплаченной или присуждённой ко взысканию из бюджета по судебному решению государственной пошлины составляет три года⁶³.

Подлежащий применению срок давности по налоговым обязательствам (трёхлетний или пятилетний) должен определяться исходя из категории налогоплательщика, чьё налоговое обязательство исполняется, независимо от того, к какой категории налогоплательщиков относится налоговый агент, исполняющий налоговое обязательство налогоплательщика. Если налогоплательщик относится к категории налогоплательщиков, для которых НК РК установлен трёхлетний срок исковой давности, а налоговый агент относится к категории налогоплательщиков, для которых НК РК установлен пятилетний срок исковой давности, то к налоговому обя-

зательству налогоплательщика, чьё налоговое обязательство исполняется налоговым агентом, должен применяться трёхлетний срок исковой давности.

Сроки давности в налоговом праве относятся к материальным срокам, поскольку они определяют время возможного осуществления действительного материального права или время реализации требования о принудительном восстановлении и защите предполагаемого нарушенного права. Сроки давности в налоговом праве должны применяться к налоговым требованиям и обязательствам те, которые были установлены законодателем в момент возникновения материального субъективного права (требования) заинтересованного лица, а не те, которые появились в момент его осуществления. Этим материальные сроки отличаются от процессуальных сроков, которые установлены для реализации не имеющих материального выражения процессуальных прав и должны применяться в том значении, которое установлено на момент осуществления процессуального права и совершения процессуального действия. Закон, уменьшающий сроки давности по возникшим и существующим правам и требованиям налогоплательщиков (налоговых агентов), а также устанавливающий такие сроки к ранее существовавшим бессрочным правам и требованиям налогоплательщиков, как ухудшающий их положение, не должен иметь обратной силы.

По общему правилу, течение срока давности начинается после окончания соответствующего налогового периода по конкретным видам налоговых обязательств, за исключением предусмотренных в НК РК случаев⁶⁴. Применительно к сборам, пошлинам и иным обязательным платежам в бюджет, не имеющим в налоговом законе налогового периода для их исчисления, сроки давности по требованиям налоговых органов об их исчислении, начислении, уплате или пересмотре исчисленных (начисленных) сумм должны исчисляться с того дня, не позднее которого такие сборы, пошлины и иные обязательные платежи в бюджет должны были быть исчислены (начислены) и уплачены в бюджет государства в соответствии с налоговым законодательством.

Применительно к праву налогового органа на исчисление, начисление или пере-

⁶³ П.12 ст.48 и п.6 ст.108 НК РК.

⁶⁴ П.4 ст.48 НК РК.

смотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет срок давности исчисляется на дату вынесения уведомлений: 1) о сумме налогов, исчисленных налоговым органом, когда исчисление суммы налога возложено законом на налоговый орган⁶⁵; 2) о результатах проверки; 3) о начисленных суммах налогов, платежей в бюджет и социальных платежей за период с даты представления ликвидационной налоговой отчётности до даты завершения ликвидационной налоговой проверки; 4) о результатах мониторинга, вынесенного по результатам решения в рамках горизонтального мониторинга.

По истечении сроков давности налоговый орган не вправе исчислить, начислить или пересмотреть ранее исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет, а налогоплательщик (налоговый агент) не вправе вносить изменения и дополнения в налоговую отчётность, отзываться её, требовать зачёт и (или) возврат из бюджета налогов и платежей в бюджет, пени за налоговые периоды, срок давности по которым истёк. Соответственно, за пределами сроков давности налоговые органы также не вправе осуществлять налоговый контроль в предусмотренных для этого законом формах камерального контроля или налоговой проверки и выносить уведомления по результатам камерального контроля, горизонтального мониторинга или налоговой проверки, содержащие в себе налоговые требования по налоговым периодам, по которым сроки давности истекли. В случаях, предусмотренных в НК РК, срок давности продлевается⁶⁶.

В целях продления срока давности по основанию неисполнения уведомления по результатам камерального контроля должен быть установлен факт непредставления налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчётности или пояснений на такое уведомление в установленные для этого НК РК сроки⁶⁷, а также в случае представления такой отчётности или пояснений - факт вынесения налоговым органом в пределах установленных НК РК сроков решения о признании уведомления неисполненным. По прямому требованию НК РК, камеральный контроль (включая принятие решения о признании неисполненным уведомления

по результатам камерального контроля) осуществляется в течение срока давности с учётом установленных в НК РК положений о его продлении или приостановлении⁶⁸. Не вынесение налоговым органом решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля в установленные для этого сроки, а также вынесение решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля за пределами предусмотренных в НК РК сроков давности влечёт за собой неблагоприятные для налогового органа последствия в виде признания исполненным уведомления по результатам камерального контроля, а также в виде невозможности продления срока давности по налоговым требованиям, предъявленным за пределами этого срока, и по налоговым обязательствам, по которым срок давности к моменту предъявления такого требования уже истёк.

Истечение сроков давности по налоговым требованиям об уплате налогов и других платежей в бюджет, исчисленных, начисленных налоговыми органами и предъявленных налогоплательщикам к уплате в пределах сроков давности, не прекращает возникшее налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения после истечения срока давности, поскольку НК РК не предусматривает такого основания прекращения налогового обязательства, как истечение срока давности⁶⁹.

НК РК не устанавливает сроков давности исполнения налогового обязательства, истечение которых лишало бы налоговые органы права на принудительное взыскание ранее начисленной, исчисленной или пересмотренной и предъявленной к уплате по уведомлению в пределах сроков давности налоговой задолженности. Поэтому взыскание с налогоплательщиков исчисленной или начисленной в пределах сроков давности налоговой задолженности производится налоговыми органами бессрочно. Установленные в НК РК сроки давности применяются только к исчислению, начислению или пересмотру налоговыми органами в рамках налогового контроля ранее исчисленной или начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет.

⁶⁵ П.2 ст.37 НК РК.

⁶⁶ П.9 ст.48 НК РК.

⁶⁷ П.2 ст.96 НК РК.

⁶⁸ П.3 ст.95 НК РК.

⁶⁹ Ст.56 НК РК.

В отличие от начисленного, исчисленного или пересмотренного налогового обязательства, которое не имеет срока давности в своём исполнении, встречное обязательство государства возратить или зачесть налогоплательщику по его заявлению сумму излишне или ошибочно уплаченного им налога в бюджет ограничено в своём исполнении установленным в законе сроком давности на обращение налогоплательщика в налоговый орган с заявлением, содержащим требование о возврате/зачёте суммы переплаты. Даже если такая переплата значится у налогоплательщика в его личном счёте, пропуск налогоплательщиком срока давности на обращение в налоговый орган с заявлением о её возврате/зачёте повлечёт за собой отказ налогового органа в возврате/зачёте суммы переплаты. Налоговый орган не сможет проверить достоверность заявленной налогоплательщиком к возврату/зачёту суммы переплаты по налогам за налоговые периоды, срок давности по которым истёк. А без подтверждения в ходе соответствующей проверки достоверности существования такой суммы переплаты у налогоплательщика налоговый орган не сможет принять решение о её возврате/зачёте налогоплательщику.

К налоговым обязательствам налогоплательщика или обязанностям налогового агента, в том числе к их возникновению, изменению или прекращению, подлежат применению нормативные правовые акты, действовавшие на момент возникновения, исполнения или прекращения налогового обязательства налогоплательщика или обязанности налогового агента, если только вновь введённые в действие нормативные правовые акты или их нормы не имеют обратной силы в соответствии с законодательным актом о введении их в действие. При этом во всех случаях положения законов РК, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), как физического лица, так и юридического лица, обратной силы не имеют⁷⁰.

Законы, отменяющие отдельные виды налогов и (или) иных платежей в бюджет, уменьшающие налоговые ставки, отменяющие ранее существовавшие обязанности налогоплательщика (налогового агента), а также иным образом улучшающие его по-

ложение, могут иметь обратную силу, если это прямо предусмотрено самими принимаемыми законами или актами о введении их в действие.

При отсутствии специальных норм о введении нормативных правовых актов по вопросам налогообложения в действие, к налоговым отношениям подлежат применению общие нормы законодательства о правовых актах, согласно которым действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие, за исключением случаев, когда обратная сила нормативного правового акта или его части предусмотрена им самим или актом о введении в действие нормативного правового акта, а также когда последний исключает обязанности, возложенные на граждан, или улучшает их положение. Законы, возлагающие новые обязанности на граждан или ухудшающие их положение, а также устанавливающие или усиливающие ответственность, обратной силы не имеют⁷¹.

К отношениям, возникающим при вынесении административных актов или выполнении административных действий (бездействия) в рамках соответствующих налоговых процедур по вопросам налогового администрирования, подлежат применению правовые нормы, введённые в действие к моменту принятия налоговым органом административного акта или совершения действия (бездействия).

К отношениям по рассмотрению и разрешению налоговых споров подлежат применению нормы НК РК и (или) АППК, действующие на момент совершения участниками административного процесса соответствующих процессуальных действий, если иное не предусмотрено законодательными актами о введении их в действие.

Кроме того, при рассмотрении жалоб на уведомление о результатах проверки органам, рассматривающим жалобы, и судам следует иметь в виду, что все неопределённости и неурегулированные вопросы законодательства РК толкуются в пользу налогоплательщика (налогового агента)⁷². Также органам, рассматривающим жалобы, и судам при рассмотрении административных дел по налоговым спорам следует иметь в виду существование общей нормы административного права о том, что все сомнения, противоречия и неясности законодательства РК об административных процедурах толку-

⁷⁰ П.5 ст.3 НК РК.

⁷¹ П.1, 2, 3 и 4 ст.43 Закона о правовых актах.

⁷² П.5 ст.8 НК РК.

ются в пользу участника административной процедуры⁷³.

По общему правилу, к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами⁷⁴. При рассмотрении и разрешении налоговых споров судам следует изначально разграничивать урегулированные налоговым законодательством налоговые отношения от имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством и иными отраслями частного права. Отношения, урегулированные налоговым правом, являются публично-правовыми отношениями, и к ним не подлежат применению нормы гражданского и иных отраслей частного права. Понятия и категории, определённые в налоговом законодательстве, подлежат применению к налоговым отношениям в указанном значении.

В свою очередь, по налоговому закону, используемые в НК РК понятия гражданского и других отраслей законодательства РК применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства РК, если иное не предусмотрено НК РК⁷⁵. При определении значения одних и тех же понятий в различных отраслях законодательства РК, используемые в НК РК понятия подлежат применению в том значении, в каком они используются в соответствующей отрасли законодательства РК, на которую указывают отсылочные нормы НК РК.

С другой стороны, используемые в НК РК понятия гражданского и других отраслей законодательства могут определяться в целях налогообложения в самом НК РК. В частности, в соответствии со ст.32 НК РК объектом налогообложения является имущество и действия, с наличием и (или) на основании которых у налогоплательщика возникает налоговое обязательство. По каждому виду налогового обязательства в соответствующих статьях НК РК определяются отдельные виды объектов налогообложения. В таком случае понятия конкретных видов имущества и действий с ним применительно к каждому виду налогового обязательства определяются в качестве самостоятель-

ных объектов налогообложения уже не по нормам ГК РК, а в соответствии с НК РК, и используются в налоговых правоотношениях в том значении, в каком они определены в НК РК.

В силу презумпции достоверности, при осуществлении административной процедуры материалы, объекты, документы и сведения, представленные участником административной процедуры, считаются достоверными до тех пор, пока административный орган, должностное лицо не установят обратное⁷⁶. По требованию закона, административный орган, должностное лицо обязаны самостоятельно проверять подлинность материалов, объектов, документов и сведений при наличии сомнений в их подлинности⁷⁷.

В силу установленной в АППК презумпции законности административного акта, административный акт, административное действие (бездействие) других государственных и административных органов, в том числе административные акты и иные официальные документы других уполномоченных государственных органов, а также компетентных органов иностранных государств, считаются законными и обоснованными, а содержащиеся в них сведения достоверными до тех пор, пока компетентный орган, должностное лицо или суд не установят обратное в соответствии с законодательством РК⁷⁸.

По общему правилу административного судопроизводства, налоговый орган как ответчик по административному делу несёт бремя доказывания законности принятого им обременяющего административного акта по иску налогоплательщика об оспаривании такого акта, а также по иску налогоплательщика о признании незаконным исполненного, иного утратившего свою юридическую силу или иным образом прекратившего своё действие обременяющего административного акта⁷⁹.

При этом, по требованию закона, налогоплательщик (налоговый агент) как истец по административному делу также обязан в соответствии со своими возможностями участвовать в собирании доказательств⁸⁰.

⁷³ Ст.12 АППК.

⁷⁴ П.4 ст.1 ГК РК.

⁷⁵ П.4 ст.1 НК РК.

⁷⁶ Ч.1 ст.15 АППК.

⁷⁷ Ч.2 ст.15 АППК.

⁷⁸ Ч.2 ст.13 и ч.1 ст.15 АППК.

⁷⁹ Пп.1) и 4) ч.2 ст.129 АППК.

⁸⁰ Ч.1 ст.129 АППК.

Кроме того, вне зависимости от поданного вида иска налогоплательщик (налоговый агент) как истец обязан доказать время, когда ему стало известно о нарушении его прав, свобод и законных интересов, а также размер убытков, понесённых им от принятия обжалованного административного акта. По искам о признании наличия или отсутствия правоотношений истец также обязан доказать наличие или отсутствие этих правоотношений.

По общему требованию процессуального законодательства, обстоятельства дела, которые по закону должны быть подтверждены определёнными доказательствами, не могут подтверждаться никакими другими доказательствами⁸¹. Соответственно, если какие-либо имеющие для правильного вынесения административных актов или судебных решений обстоятельства могут быть установлены только определёнными доказательствами, то налоговые органы при обосновании своих административных актов должны в рамках налогового администрирования и соответствующих контрольных налоговых процедур (направления запросов, составления актов налоговых проверок, актов встречных проверок, актов налогового обследования, актов хронометражного обследования, аналитических отчётов) в полном объёме собрать такие доказательства, а суды должны их затребовать и критически исследовать при вынесении своих решений.

Как указал по этому поводу Верховный Суд РК в своём нормативном постановлении, «решение суда не может быть основано на предположениях об обстоятельствах дела. Суд не вправе ссылаться в решении на доказательства, которые не были исследованы в судебном заседании. Суд основывает решение лишь на тех доказательствах, участие в исследовании которых на рав-

ных основаниях было обеспечено каждой стороне»⁸².

В силу установленного в АППК принципа активной роли суда⁸³, административное судопроизводство осуществляется на основе активной роли суда, который, не ограничиваясь объяснениями, заявлениями, ходатайствами участников административного процесса, представленными ими доводами, доказательствами и иными материалами административного дела, всесторонне, полно и объективно исследует все фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела. Суд по собственной инициативе или мотивированному ходатайству участников административного процесса собирает дополнительные материалы и доказательства, а также выполняет иные действия, направленные на решение задач административного судопроизводства.

Если представленные участниками административного процесса доказательства являются недостаточными, суд собирает их по собственной инициативе. Участники административного процесса обязаны оказывать суду содействие в исследовании фактических обстоятельств административного дела и сборе доказательств⁸⁴.

Кроме того, по прямому законодательному установлению, налоговый орган как ответчик в административном деле может ссылаться лишь на те обоснования, которые были упомянуты в принятом им и обжалованном налогоплательщиком (налоговым агентом) административном акте⁸⁵. Соответственно, налоговый орган в своих отзывах и возражениях на административный иск не вправе ссылаться на новые аргументы и обстоятельства, которые не были указаны им в обжалованном налогоплательщиком (налоговым агентом) административном акте.



AMERICAN BAR ASSOCIATION

Rule of Law Initiative

Материал подготовлен в рамках Программы по верховенству права. Автор несет ответственность за содержание материала, которое не обязательно отражает позицию USAID, ABA ROLI или Правительства США.

⁸¹ Ч.3 ст.65 ГПК.

⁸² П.11 нормативного постановления Верховного Суда РК от 11 июля 2003 г. № 5 «О судебном решении по гражданским делам».

⁸³ Ст.16 АППК.

⁸⁴ Ч.2 ст.130 АППК.

⁸⁵ Ч.3 ст.129 АППК.

**ҚАЗАҚСТАН РЕСПУБЛИКАСЫ ЖОҒАРҒЫ СОТЫНЫҢ
ӘКІМШІЛІК ІСТЕР ЖӨНІНДЕГІ СОТ АЛҚАСЫНЫҢ БЮЛЛЕТЕНІ**
**БЮЛЛЕТЕНЬ СУДЕБНОЙ КОЛЛЕГИИ ПО АДМИНИСТРАТИВНЫМ ДЕЛАМ
ВЕРХОВНОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН**

№1 - 2023

Подписано в печать 28.04.2023 г.
Формат 60x84 1/8 Шрифт «Times New Roman»
Печать офсетная Тираж 500 экз. Заказ №768

Типография «Дәме»
010000, Астана, ул.Бегельдинова, 10.
тел.8/7172/425467, e-mail:toodame@gmail.com