**Салық дауларын сотқа дейін реттеу**

Салық даулары – бұл салық заңнамасында белгіленген құқықтық қатынастардан туындайтын барлық даулар. Олар салық төлеушілер салық органдары қолданатын әкімшілік шаралармен, оларға қойылған талаптармен, рәсімдік мәселелер бойынша келіспеген кезде туындайды. Салық кодексіне сәйкес мұндай даулар салықтық тексеру нәтижелеріне шағымдану немесе салық қызметі органдары лауазымды тұлғаларының әрекетіне (әрекетсіздігіне) шағымдану тәртібінде қаралады.

Салық қызметі органдары лауазымды тұлғаларының әрекетіне (әрекетсіздігіне) шағымдану барлық мемлекеттік органдар үшін белгіленген тәртіпте жүзеге асырылады.

Заңды түрде Салық кодексінің жекелеген тарауларында салықтық тексеру нәтижелеріне шағымданудың екі деңгейі көзделген:

* салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын жоғары тұрған салық органының қарауы;
* салық төлеушінің (салық агентінің) шағымын қарау нәтижелері бойынша шешімді уәкілетті органның қайта қарауы.

Бұл ретте, сотқа дейінгі шағымданудың кез келген сатысында салық төлеуші (салық агенті) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаны сотқа шағымдануға құқылы.

Алғаш рет салық дауларын сотқа дейін шешу «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы» ҚР Президентінің 1995 жылғы 24 сәуірдегі Жарғысында айтылған және шешім шығарған салық органының өзі салық қызметінің шешімін қайта қарауын білдіреді.

2001 жылдың 12 маусымынан бастап Салық кодексінің енгізілуімен салықтық тексеру нәтижелерін және салық қызметі органыдары лауазымды тұлғаларының әрекетіне (әрекетсіздігіне) шағымдануға жеке бөлім бөлінген. Салықтық тексеру нәтижелері бойынша салық төлеушілердің шағымдарын қарайтын органдар, шағым беру тәртібі, нысаны мен мазмұны, шағым қарау тәртібі, салық қызметі органдары шығаратын шешімдердің мазмұны мен түрлері, шағым беру салдарлары, қосымша тексеру жүргізу тәртібі заңды түрде белгіленді.

Бұдан әрі, қолданыстағы Салық кодексінің енгізілуімен шағымды қараудан бас тарту, шағым қарау мерзімдерін тоқтата тұру реттелетін нормалар пайда болды, шағым беру және қарау тәртібі бойынша нормалары толықтырылды.

Бүгінгі күнде іс жүзінде салық төлеушілерде шағымдану рәсімі бойынша мәселелер туындамайды.

Салықтық тексеру нәтижелеріне шағымдарды қараумен жеке бөлімше айналысады. Шағымдарды тікелей қарауды салық апелляциясы бөлімшесінің орындаушы қызметкерлері жүргізеді. Орындаушы шағым бойынша салық төлеуші оның талаптарына негіздемеде табыс еткен барлық дәлелдемелерді зерделейді, шағымданатын мәселелерді пысықтайды, шешім жобасын дайындайды, бұл ретте бүкіл шағым қарау барысы бөлімше басшысының және салық қызметі органы басшысының (орынбасарының) бақылауында және бағытында болады. Салық төлеушінің бастамасымен шағымданатын мәселелерді талқылау үшін онымен кездесулер өткізіледі. Қажет болған жағдайда, жекелеген күрделі мәселелер бойынша талқылау Салық комитетінің Әдістемелік кеңесіне шығарылады, бірақ шағым бойынша комиссиялық шешім шығару көзделмеген. Дайын шешімге салық қызметі органының басшысы (орынбасары) қол қояды.

Салықтық тексеру нәтижелерін шағымдану белсенділігінің динамикасы жылдар бойынша өзгеріп тұрады, бірақ тұрақты болып қалады. Салықтық тексерулер санының төмендеуі есебімен, шағымдану көрсеткіші өсіп барады. Егер 2009 жылы салықтық тексерулерге шағымдану мүмкіндігімен барлық тексерілген салық төлеушілердің 1,2% пайдаланса, 2013 жылы салық қызметі органдарына шағыммен жүгінгендердің пайызы 2,8%-ға дейін өскен, сонымен бірге сотқа дейінгі шағымдану рәсіміне жүгінгендердің негізгі сегменті – олар ірі салық төлеушілер мен жер қойнауын пайдаланушылар.

Шағым қарау статистикасы ораташа есеппен 5 жыл ішінде саны бойынша салық төлеушілердің шағымдарын қанағаттандыру пайызы 33,5%, азайтылған сомалар бойынша 16,8 % құрағанын көрсетеді. Халықаралық сарапшылардың бағалауы бойынша бұл көрсеткіштер басқа елдердегі ұқсас көрсеткіштерге сәйкес келеді және асып та кетеді.

Сонымен қатар салық төлеушілер салық жүйесінің ішінде болғандықтан, қолданыстағы сотқа дейінгі салық апелляциясы тәртібін тәуелсіз ретінде қабылдамайды.

Қазіргі кезде Салық комитеті Дүниежүзілік Банкпен бірлесіп жекелеген бағыттар бойынша, оның ішінде апелляция рәсімі бойынша Салықтық әкімшілендіруді реформалау жобасын жүзеге асырып жатыр. Қазіргі салық апелляциясының ведомстволық жүйесін жақсарту және оңтайландыру, салық апелляциясы процесін басқару үшін бағдарламалық қамтамасыз етуді әзірлеу (жаңғырту) және Қазақстанда шешімдер базасын құру мақсатында жоба шеңберінде үздік әлемдік тәжірибеге талдау жүргізілді.

Халықаралық сарапшының ақпараты бойынша қарастырылған 38 елдің барлығында дерлік салық дауларын қараудың бірінші сатысы – салық қызметінің органдары. Бұл салық төлеушіге салық жүйесі шегінде дауды шешу құқығын жүзеге асыруға мүмкіндік береді және дауды шешудің шығынсыз механизмі болып табылады, ал салық органдарына даулы мәселелер бойынша түпкілікті ұстанымын білдіру мүмкіндігін береді, бұл ретте салық дауларын қараудың ішкі рәсімі Қазақстандағы сияқты жүйе ішінде қателерді (аудит қателерін) түзетуге, жүйелік қателерді анықтаған кезде заңды түрде араласуға және салықтық әкімшілендіру рәсімдерін қолдануға мүмкіндік береді.

Халықаралық тәжірибеде құқық жүйесіне, мемлекеттік құрылым түріне, экономикалық дамуына, мәдени мұра мен тарихына байланысты салық апелляциясының әртүрлі модельдері қолданылады. Жалпы бірнеше салық апелляциясының негізгі модельдерін айтуға болады:

Бірінші – сотқа дейінгі салық апелляциялары тек салық органдарында (Норвегия, Австрия, Бельгия, Израиль, Ирландия, Қытай, Исландия, Ресей, Венгрия, Греция, Польша, Словакия, Чехия, Эстония, Латвия);

Екіншісі – салықтық апелляциясымен қатар салық органдарында салық дауларын трибуналда немесе комиссияда реттеу мүмкіндігі көзделген (трибунал – Ұлыбритания, Австралия, Жапония, комиссия – Швейцария, Литва);

Үшіншісі – салық апелляциясымен қатар салық органдарында мамандандырылған салық соттары жұмыс істейді (АҚШ, Канада, Италия, Түркия);

Төртіншісі – салық дауларын Салық және алым министрлігінің құрамына кіретін Мемлекеттік салық трибуналы қарайды (Дания).

Бұл ретте, сотқа шағымдану құқығы барлық елдерде жүзеге асырылады.

Негізінде шағымдану мәні салықтық тексерулер нәтижелері (АҚШ, Канада, Австралия және Литва) не салық міндеттемелерін бағалаудың басқа өзгерістері (Қазақстандағы камералдық бақылауға ұқсас) (Австралия, Дания, Нидерланды) болып табылады.

Салық төлеушілердің шағымын қарау кезінде тәуелсіз әдістер салық және сот органдары жүйесінен тыс құралған құрылымдар арқылы жүзеге асырылады – Трибуналдарда (Данияны қоспағанда) және Комиссияларда, мұнда салық төлеушінің аудит нәтижелерімен және салық органдарының шағымды қарау нәтижелерімен келіспеген кезде жүгінуге құқығы бар. Әдетте, мұндай органдардың құрамы белгіленген мерзімге (5-7 жыл), білімі, тәжірибесі мен біліктілігі бойынша талаптар белгіленген штат (төрағасы мен мүшелері) бекітіледі. Шешімдер, негізінде, дауыс көптігімен шығарылады және міндетті сипат алады, бұл ретте дау тараптарында сотқа шағымдану құқығы қалады.

Салық органдарының жүйесі ішінде тәуелсіз әдістер апелляция мен аудит функцияларын бөлу арқылы қол жеткізіледі. Мұндай тәжірибе Нидерландыда, Ұлыбританияда және Австралияда қолданылады, мұнда шағым бойынша шешімді дауланатын шешімді қабылдамаған салық органының қызметкері қабылдайды. Бұл ретте шешім шыққанға дейін салық төлеушінің өз сөзiн тыңдатуға құқылы.

Апелляцияны қарау барысында тәуеліздікті қамтамасыз етудің басқа тәсілі апелляция бөлімшесінің салық қызметінің басшысына тікелей бағынуы болып табылады, АҚШ пен Канадада апелляция қызметі тікелей Комиссарға бағынады, бұл оның шағымдалатын шешімдерді шығарған бөлімшеден тәуелсіздігін негіздейді.

АҚШ-та, Канадада, Ұлыбританияда, Австралияда, Нидерландта және Данияда әрекет ететін омбудсмен институты салық төлеушілердің құқықтарын жүзеге асырудың кең таралған түрі болып табылады. Омбудсмен рәсімдік мәселелер бойынша және салық қызметі органдары лауазымды тұлғаларының әрекетіне шағымдарды қарайды. Әдістемелік сипаттағы даулы мәселелерді қарамайды. Омбудсмен шешімдері ұсынымдық сипатта, және ол күрделі мәселелердің тез шешілуін қамтамасыз ете алмайды, бірақ бұл ретте ол салықтық әкімшілендіруде туындайтын мәселелерді анықтауға және оларды шешу бойынша әрекет етуге мүмкіндік береді.

Алдында көрсетілгендей, салық апелляциясының кең таралған моделі тек салық қызметі органдарындағы апелляция түрі болып табылады. Бұл ретте, Қазақстанда жүзеге асыруға ұсынылған сотқа дейінгі салық апелляциясының бір деңгейлі ведомстволық жүйесі анағұрлым кең таралған және тиімді болып табылады. 2013 жылдың қыркүйегінен бастап Қазақстанда облыстар, Астана қ. және Алматы қ. бойынша Салық департаменттерінде аудит бөлімшелерінің орталықтандырылуына байланысты салықтық тексеру нәтижелеріне шағымданудың бір деңгейлік тәртібі әрекет етеді. Бір деңгейлік ведомстволық апелляцияны енгізу салық даулары бойынша шешімдердің сапасын қамтамасыз етуге мүмкіндік береді, өйткені мұндай құрылымда салық қызметі органдарының тұжырымын бір құзыретті орган – Салық комитеті білдіреді, сондай-ақ шағым қарау мерзімі қысқарады.

Шағым қарау рәсімінің ашықтығын қамтамасыз ету мақсатында заңнамалық өзгерістер болжанады:

– салық төлеушінің қалауы бойынша кездесулер мен бейне-конференциялар өткізу міндеті;

– шағым қарау мерзімін тек салық төлеушімен келісім бойынша не тіркелген уақыт кезеңіне ұзарту мүмкіндігі.

Салық дауларының санын азайтуға мүмкіндік беретін және дауларды қараудың бірыңғай тәжірибесін қамтамасыз ететін ұйымдастырушылық өзгерістер қолданылады:

– салық дауларының туындауының алдын алу шаралары (Салық кодексіне түсініктемелердің басылымы, аудит сапасын арттыру);

– құрылатын шешімдердің ортақ базасын қолдану.

Салық төлеушілер үшін шағым беру рәсімін оңайлату мақсатында мынадай өзгерістерді енгізу жұмыстары жүргізіліп жатыр:

– электронды түрде шағым беру және шешімді алу мүмкіндігі;

– шағым беруге қойылатын талаптарды қайта қарау және салық органдарында бар құжаттарды шағымға қоса беру туралы талапты алып тастау жоспарлануда. Қазіргі кезде тиісті құжаттарды шағымға коса бермеу шағымды қараудан формалдық белгілері бойынша бас тарту үшін негіз болып табылады;

– салық төлеушінің қолайлығы үшін Салық комитетінің ресми сайтында шағым берудің қадамдық базалық регламенті мен шағым үлгісі орналастырылған.

Қолданыстағы салық апелляциясы жүйесі салық төлеушінің салық органдарына шағым беру құқығын жүзеге асырады, жұмыс тәжірибесі мен көрсеткіштері шағымданудың осы сатысының қажеттігі мен іскерлігін көрсетеді. Алайда мұндай сотқа дейінгі салық дауларын реттеу салық апелляциясының негізгі міндеті салықтардың бюджетке толық және уақтылы түсуін қамтамасыз ету болып табылатын салық жүйесінің ішінде болуына байланысты тәуелсіз әдістерді, толық ашықтықты қамтамасыз ете алмайды.

Салық дауларын сотқа дейінгі реттеуді жетілдіру мақсатында Үкімет пен қоғамдық ұйымдар атынан «Атамекен» Одағы» ҰЭП бірлескен жұмысы жүргізілді. Бірлескен жұмыс тобының шеңберінде салық дауларын қараудағы тәуелсіз әдістерді қамтамасыз ету нұсқалары қаралды. Жұмыс қорытындысы бойынша осы кезеңде кейіннен (екі жыл ішінде) сотқа дейінгі салық апелляциясының тиімді моделі бойынша мәселені қарай отырып салық дауларын болдырмайтын алдын алу шараларын пайдалану ұсынылады.