

О судебной практике применения налогового законодательства

Утративший силу

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2017 года № 4. Утратило силу нормативным постановлением Верховного Суда Республики Казахстан от 22 декабря 2022 года № 9.

Сноска. Утратило силу нормативным постановлением Верховного Суда РК от 22.12.2022 № 9 (вводится в действие со дня первого официального опубликования).

ОБЪЯВЛЕНИЕ

В связи с необходимостью разъяснения отдельных норм налогового законодательства пленарное заседание Верховного Суда Республики Казахстан **постановляет:**

1. Согласно пункту 1 статьи 2 Кодекса Республики Казахстан "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" налоговое законодательство основывается на Конституции Республики Казахстан (далее – Конституция), состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом.

К таким нормативным правовым актам относятся нормативные правовые постановления Правительства Республики Казахстан, нормативные правовые приказы руководителя уполномоченного органа в системе органов государственных доходов, нормативные правовые приказы министра иностранных дел Республики Казахстан об установлении конкретных размеров ставок консульских сборов (пункт 2 статьи 552 Налогового кодекса) и нормативные правовые решения местных представительных органов областей, городов республиканского значения и столицы об установлении ставок отдельных налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В соответствии со статьей 9 Налогового кодекса нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат обязательному опубликованию в официальных изданиях.

Из пункта 1 статьи 44 Закона Республики Казахстан от 6 апреля 2016 года № 480-V "О правовых актах" (далее – Закон о правовых актах) следует, что необходимым условием вступления в силу указанных выше нормативных правовых приказов уполномоченного органа, министра иностранных дел Республики Казахстан и нормативных правовых решений местных

представительных органов, содержащих нормы права, в том числе, касающихся прав и обязанностей граждан, является их государственная регистрация в органах юстиции.

Суды при рассмотрении налоговых споров не вправе применять нормативные правовые акты, не соответствующие этим условиям.

Судам следует иметь в виду, что нормативные правовые акты, принятые по вопросам налогового администрирования и введенные в действие к моменту выполнения органом государственных доходов действия (бездействия) или вынесения им решения, подлежат применению при выполнении этих действий (бездействия) или вынесения решения.

Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 20 Налогового кодекса органы государственных доходов обязаны в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства. Такие разъяснения и комментарии, в том числе уполномоченного органа, не относятся к нормативным правовым актам. Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства.

2. При применении норм законодательства в целях налогообложения следует исходить из установленной пунктом 4 статьи 2 Налогового кодекса приоритетности его норм.

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.

3. Согласно пункту 4 статьи 1 Гражданского кодекса Республики Казахстан (далее – ГК) к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами. В этой связи судам следует разграничивать налоговые отношения от имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 609 Налогового кодекса пеня является одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства, не выполненного в установленные сроки. Поэтому не допускается уменьшение начисляемого на не уплаченную в срок сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет размера пени на основании статьи 297 ГК, а также освобождение от уплаты пени по основаниям, непредусмотренным статьей 610, пунктом 7 статьи 637 Налогового кодекса.

4. Исключен нормативным постановлением Верховного Суда РК от 04.03.2020 № 4 (вводится в действие со дня первого официального опубликования).

5. В случае подачи иска о признании недействительными счетов-фактур, следует учитывать, что счета-фактуры не могут быть признаны сделками, совершенными в письменной форме. Счет-фактура может являться одним из доказательств совершения сделки, но не самой сделкой.

В этой связи в принятии такого искового заявления должно быть отказано в соответствии с подпунктом 1) части первой статьи 151 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан (далее – ГПК), а если исковое заявление принято в производство суда и возбуждено гражданское дело, производство по делу подлежит прекращению на основании подпункта 1) статьи 277 ГПК.

Вместе с тем, на практике возникают ситуации, когда имеются только счета-фактуры и они приняты во внимание налогоплательщиком при исполнении своих налоговых обязательств. В таких случаях предметом оспаривания должна являться сделка, подтверждающаяся наличием счета-фактуры (счетов-фактур). Поэтому при правильном указании органом государственных доходов предмета иска и наличии достаточной совокупности доказательств недействительности сделки, она может быть признана таковой со всеми вытекающими отсюда последствиями.

6. Совершение субъектом частного предпринимательства действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров с целью извлечения имущественной выгоды, причинившее крупный ущерб гражданину, организации или государству, влечет уголовную ответственность по статье 216 Уголовного кодекса Республики Казахстан (далее – УК).

Выписка налогоплательщиком фиктивного счета-фактуры, а именно, выписанного плательщиком, не состоящим на регистрационном учете по НДС, а равно лицом, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающего в себя сумму налога на добавленную стоимость, при отсутствии признаков уголовного правонарушения, влечет административную ответственность по статье 280 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях.

В соответствии с принципами состязательности и равноправия сторон контрагенты вправе доказывать действительность сделки с их стороны в рамках гражданского процесса.

Сноска. Пункт 6 с изменением, внесенным нормативным постановлением Верховного Суда РК от 04.03.2020 № 4 (вводится в действие со дня первого официального опубликования).

7. Производство по делам о признании сделок недействительными, где один из ответчиков ликвидирован, в том числе, либо в связи с банкротством, либо в связи с признанием недействительной его регистрации, не может быть прекращено.

Оно подлежит рассмотрению по существу, поскольку по делу имеется второй ответчик, который является реально действующим предприятием и свои налоговые обязательства определил с учетом данных оспариваемой сделки. Требование, заявленное в отношении данного ответчика, подлежит разрешению по существу, независимо от ликвидации его контрагента.

Также возможны ситуации, когда деятельность контрагента изначально являлась нелегитимной, что подтверждается его ликвидацией по основанию признания недействительной регистрации в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер

8. В соответствии с подпунктом 2) пункта 1 статьи 55 Налогового кодекса лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности, относится к другим обязательным платежам в бюджет.

Согласно пунктам 2 и 3 статьи 472 Налогового кодекса плательщики, получающие лицензию на осуществление деятельности по хранению и оптовой реализации алкогольной продукции, за исключением деятельности по хранению и оптовой реализации алкогольной продукции на территории ее производства, по хранению и розничной реализации алкогольной продукции, за исключением деятельности по хранению и розничной реализации алкогольной продукции на территории ее производства, уплачивают сумму сбора до подачи соответствующих документов лицензиару.

Помимо того, плательщики, получившие лицензию, уплачивают сумму сбора ежегодно до 20 июля текущего года, за исключением первого года осуществления деятельности в соответствующей сфере.

Постановлением Правительства Республики Казахстан от 10 августа 2015 года № 634 "Об определении лицензиара по осуществлению лицензирования деятельности по производству этилового спирта и алкогольной продукции, производству табачных изделий, деятельности по хранению и оптовой реализации алкогольной продукции, за исключением деятельности по хранению и оптовой реализации алкогольной продукции на территории ее производства, а также хранению и розничной реализации алкогольной продукции, за исключением деятельности по хранению и розничной реализации алкогольной

продукции на территории ее производства, и государственного органа, осуществляющего согласование выдачи лицензии и (или) приложения к лицензии на осуществление деятельности в сфере производства алкогольной продукции в части соответствия заявителя требованиям законодательства Республики Казахстан" лицензиаром по осуществлению лицензирования названных выше видов деятельности определены территориальные органы Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан по областям, городам Астане и Алматы.

В соответствии с главой 83 Налогового кодекса сумма ежегодного лицензионного сбора не может начисляться и исчисляться, поскольку не является следствием проведения налоговой проверки, представления налоговой отчетности либо получения сведений от уполномоченных государственных органов.

Согласно Правилам ведения лицевых счетов, утвержденным приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 декабря 2008 года № 622, учет по лицензионному сбору ведется на основании журнала платежей. Лицевые счета по соответствующему коду бюджетной классификации по лицензионному сбору не установлены и отсутствует документ, в том числе в электронной форме, для учета исчисленных, начисленных (уменьшенных), перечисленных и уплаченных (с учетом зачтенных и возвращенных) сумм лицензионного сбора.

Не уплаченные в срок суммы лицензионного сбора не являются налоговой задолженностью.

В силу изложенных обстоятельств органы государственных доходов не вправе применять к плательщикам сбора, не оплатившим своевременно сумму ежегодного лицензионного сбора, предусмотренные налоговым законодательством меры взыскания задолженности во внесудебном порядке.

В таких случаях органы государственных доходов, исходя из предусмотренных статьей 18 Налогового кодекса задач, вправе обратиться в суд с иском о взыскании с указанных лиц задолженности по лицензионному сбору.

9. Орган государственных доходов вправе предъявлять в суды иски о ликвидации юридического лица по основанию признания недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер (подпункт 2) пункта 2 статьи 49 ГК).

Действующее законодательство не содержит четкого закрытого перечня оснований недействительности регистрации юридического лица. При рассмотрении каждого конкретного дела суды должны устанавливать факт

допущения грубого нарушения законности при создании юридического лица и его неустранимый характер, исходя из фактических обстоятельств, имеющих значение для дела.

Удовлетворение судом таких исков влечет определенные правовые последствия как для самого ликвидированного юридического лица, так и для его контрагентов. Поэтому судам следует разграничивать нарушения, допущенные при создании юридического лица, от нарушений, допущенных им при осуществлении своей деятельности.

Необходимо исходить из положения статьи 1 Закона Республики Казахстан от 17 апреля 1995 года № 2198 "О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств" (далее – Закон о государственной регистрации юридических лиц) о том, что государственная регистрация юридических лиц включает в себя, в частности, проверку соответствия документов, представленных на государственную регистрацию, законодательству Республики Казахстан.

При этом нарушения законодательства должны быть неустранимыми. Например, неполучение в случае необходимости обязательного получения визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов иностранцами, создавшими юридическое лицо, а также участвующими в уставном капитале коммерческих организаций путем вхождения в состав участников юридических лиц, указание в уставе некоммерческой организации как основной ее цели извлечение дохода или же в уставе товарищества с ограниченной ответственностью первоначального размера уставного капитала менее суммы, установленной пунктом 2 статьи 23 Закона Республики Казахстан от 22 апреля 1998 года № 220-І "О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью".

Отсутствие сформированного уставного капитала, отсутствие разрешения уполномоченного органа на привлечение иностранной рабочей силы в связи с назначением иностранного физического лица руководителем создаваемого юридического лица, непредставление налоговой отчетности, не могут быть отнесены к нарушениям законодательства, указанным в подпункте 2) пункта 2 статьи 49 ГК. Данные нарушения являются нарушениями, допущенными юридическим лицом при осуществлении своей деятельности.

10. Судами юридические лица, чья регистрация (перерегистрация) оспаривается, должны привлекаться к участию в деле в качестве ответчиков.

Поскольку указанные споры рассматриваются по правилам искового производства, орган юстиции в обязательном порядке должен привлекаться к участию в деле в качестве соответчика.

При оспаривании регистрации юридического лица к участию в деле должны привлекаться его учредители (участники).

В случае оспаривания только произведенной перерегистрации юридического лица к участию в деле также следует привлекать предыдущего (предыдущих) участника (участников). Признание недействительной перерегистрации и восстановление прежних регистрационных данных юридического лица влечет для предыдущего (предыдущих) участника (участников) обязательства, связанные с его деятельностью, в том числе налоговые.

Привлечение к участию в деле в качестве третьих лиц контрагентов юридических лиц, чья регистрация (перерегистрация) оспаривается, не требуется. Апелляционные жалобы указанных лиц, поданные в порядке части четвертой статьи 401 ГПК, подлежат возвращению. Предметом рассмотрения таких дел является регистрация (перерегистрация) конкретного юридического лица и нарушения, допущенные только при его создании (перерегистрации). К этим правоотношениям контрагенты никакого отношения не имеют, представляемые ими доказательства в подтверждение реальности совершенных хозяйственных операций на суть названного спора никак не влияют и не могут иметь существенного значения для дела.

Разрешение вопроса о проведении налогового контроля в случае удовлетворения иска о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица входит в полномочия органа государственных доходов и только при принятии предусмотренных налоговым законодательством мер могут быть затронуты права и законные интересы контрагентов, которые вправе в полном объеме защитить их в рамках оспаривания решений, действий (бездействия) органов государственных доходов.

11. Факт регистрации (перерегистрации) юридического лица на физическое лицо, которое не имеет отношения к его созданию (перерегистрации), является основанием для признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.

Согласно пункту 4 статьи 26 Конституции, статье 10 ГК, статье 2 Предпринимательского кодекса Республики Казахстан (далее – Предпринимательский кодекс) для осуществления частного предпринимательства путем учреждения юридического лица на основе принятого учредителем (участником) решения необходимо наличие волеизъявления этого лица, соответствующим образом выраженное и оформленное.

Отсутствие такого волеизъявления лица, указанного в учредительных документах юридического лица, не имеющего к его созданию никакого

отношения, не осуществлявшего и не осуществляющего предпринимательскую деятельность, является основанием для признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.

Фактически юридическое лицо создано незаконно, зачастую путем подделки документов, соответственно, его государственная регистрация произведена с существенными нарушениями законодательства Республики Казахстан, которые носят неустранимый характер.

12. При указании в исковом заявлении в качестве одного из оснований для признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица – отсутствия юридического лица по месту регистрации, судам следует учитывать, что по таким делам важным является исследование и разрешение вопросов, связанных с достоверностью адреса юридического лица.

При наличии хотя бы одного из обстоятельств, свидетельствующих об умышленном предоставлении при регистрации (перерегистрации) недостоверных сведений об адресе юридического лица, исключающем возможность какой-либо связи с данным юридическим лицом, а также осуществления государственного контроля и надзора, иск может быть удовлетворен.

О недостоверности сведений о месте нахождения юридического лица могут свидетельствовать, в частности, следующие обстоятельства: адрес, указанный в документах, представленных при государственной регистрации (перерегистрации) юридического лица, обозначен как адрес большого количества иных юридических лиц, в отношении всех или значительной части которых имеются сведения о том, что связь с ними по этому адресу невозможна (постоянно действующий орган юридического лица по данному адресу не располагается, результаты проведенных налоговых обследований отрицательные, корреспонденция возвращается с отметкой об отсутствии организации); указанный в представленных документах адрес фактически не существует либо представлены поддельные документы касательно аренды помещений.

13. Отсутствие итогового решения по уголовному делу в сфере экономической деятельности не может являться безусловным основанием для отказа в иске о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.

Судам при рассмотрении каждого конкретного дела следует исходить из фактических обстоятельств дела и в зависимости от установленного выносить решение либо об удовлетворении иска, либо об отказе, не связывая свои выводы только с наличием либо отсутствием итогового решения по уголовному делу.

14. По делам об оспаривании перерегистрации юридического лица в связи с изменением состава участников, судам следует учитывать положения статьи 14 Закона о государственной регистрации юридических лиц.

Данной нормой предусмотрено, что для государственной перерегистрации хозяйственных товариществ по основанию изменения состава участников, представляется документ, подтверждающий отчуждение (уступку) права выбывающего участника хозяйственного товарищества на долю в имуществе (уставном капитале) товарищества или ее части в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан и учредительными документами.

Когда стороной такого договора является физическое лицо, то он подлежит нотариальному удостоверению.

При рассмотрении дел судам необходимо выяснять, оспаривались ли в судебном порядке такие сделки. Являются ли эти сделки оспоримыми или ничтожными в силу прямого указания закона.

15. Статьей 46 Налогового кодекса период времени, в течение которого орган государственных доходов и налогоплательщик (налоговый агент) вправе и обязаны совершить перечисленные в пункте 1 данной нормы действия, определен как срок исковой давности.

Срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет пять лет.

По общему правилу течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода.

Налоговый период подлежит определению с учетом положений Налогового кодекса в отношении того или иного налога или другого обязательного платежа.

Вместе с тем предусмотрены исключения из общего правила по налогоплательщикам, указанным в пунктах 3, 3-1, 3-2 и 4 статьи 46 Налогового кодекса.

Также предусмотрено исключение при применении подпункта 3) пункта 1 статьи 133 Налогового кодекса.

Кроме того, документы на возврат суммы государственной пошлины должны быть представлены в орган государственных доходов до истечения трехлетнего срока со дня зачисления данной суммы в бюджет (пункты 2 и 7 статьи 548 Налогового кодекса).

16. Применительно к праву органа государственных доходов на начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет срок исковой давности исчисляется на дату вынесения уведомлений, предусмотренных подпунктами 1), 2) и 3) пункта 2 статьи 607 Налогового кодекса.

Пунктами 5, 7, 8, 9 статьи 46 Налогового кодекса установлены случаи, когда срок исковой давности продлевается. Пунктами 7-1, 10 указанной статьи предусмотрены случаи приостановления срока исковой давности.

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

В силу пункта 4 статьи 638 Налогового кодекса в срок исковой давности не включается период времени с даты завершения налоговой проверки, проведенной в рамках досудебного расследования, до завершения производства по уголовному делу.

Право органов государственных доходов на пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение срока исковой давности означает, что они вправе проводить внеплановые налоговые проверки, предусмотренные подпунктом 2) пункта 9 статьи 627 Налогового кодекса, за ранее проверенный период при условии соблюдения указанного срока.

С учетом статьи 54 Налогового кодекса, которой определен исчерпывающий перечень оснований прекращения налогового обязательства, истечение сроков исковой давности не прекращает налоговое обязательство по уплате исчисленных и начисленных сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, авансовых и текущих платежей по налогам и другим обязательным платежам в бюджет.

17. Объекты взимания, ставки государственной пошлины в судах и порядок ее уплаты установлены статьями 534, 535, 547 Налогового кодекса. Фиксированные процентные ставки государственной пошлины исчисляются исходя из размера месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату уплаты государственной пошлины, если иное не установлено Налоговым кодексом.

Государственная пошлина по делам об обжаловании действий (бездействия) органов государственных доходов физическими и юридическими лицами и оспаривании уведомлений по актам проверок индивидуальными предпринимателями, крестьянскими или фермерскими хозяйствами, юридическими лицами взимается в размере, установленном подпунктами 2), 3), 4) пункта 1 статьи 535 Налогового кодекса.

Возможность отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины по делам о налоговых спорах законодательством не предусмотрена.

Статьей 541 Налогового кодекса установлен исчерпывающий перечень оснований освобождения от уплаты государственной пошлины в судах.

Случаи и порядок возврата уплаченных сумм государственной пошлины регламентированы статьей 548 Налогового кодекса.

Пункт 4 указанной нормы содержит исчерпывающий перечень подлежащих представлению в орган государственных доходов документов, необходимых для возврата суммы государственной пошлины с государственного учреждения, являющегося стороной по делу (налоговое заявление, платежный документ об уплате государственной пошлины и вступившее в законную силу решение суда). Суд не выписывает исполнительный лист о взыскании государственной пошлины с государственного учреждения.

18. Подпунктами 5), 5-1) пункта 4 и подпунктами 3), 3-1) пункта 6 статьи 571 Налогового кодекса установлено, что при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица, а также признании недействительной перерегистрации юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда, снятие указанных лиц с регистрационного учета по НДС производится с даты постановления на такой учет, либо с даты перерегистрации.

Данные положения относятся к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, введенными в действие к моменту вынесения решения или совершения действия (бездействия) органом государственных доходов.

Из пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса следует, что для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик являлся плательщиком НДС.

Таким образом, суммы НДС по сделкам с указанным выше лицом подлежат исключению из зачета, если имеется решение органа государственных доходов о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановления на такой учет либо с даты перерегистрации.

КПН по таким взаиморасчетам может начисляться по результатам документальных налоговых проверок. При этом акт налоговой проверки составляется с указанием подробного описания налогового нарушения со ссылкой на соответствующую норму налогового законодательства. В качестве оснований для начисления сумм, помимо вступившего в законную силу решения суда о признании недействительной регистрации либо перерегистрации контрагента налогоплательщика, указываются обстоятельства, свидетельствующие о недействительности финансово-хозяйственных операций между этими лицами.

19. Статьей 585 Налогового кодекса камеральный контроль определен как контроль, осуществляемый органами государственных доходов на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом)

налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика (пункт 1). Цель камерального контроля – предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, путем постановки на регистрационный учет в органах государственных доходов и (или) представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 587 Налогового кодекса и (или) уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет (пункт 2).

Из статьи 587 Налогового кодекса следует, что исполнением уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля (далее – уведомление по результатам камерального контроля), признается представление либо налоговой отчетности за налоговый период, к которому относятся выявленные нарушения, либо пояснения по ним, либо жалобы на действия (бездействие) должностных лиц органов государственных доходов по направлению такого уведомления. В случае согласия с указанными в уведомлении нарушениями налогоплательщик (налоговый агент) представляет налоговую отчетность, в случае несогласия он представляет пояснение в орган государственных доходов, направивший уведомление, или жалобу в вышестоящий орган государственных доходов. Неисполнение уведомления в установленный срок (30 рабочих дней) влечет приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика в соответствии со статьей 611 Налогового кодекса.

В любом случае на налогоплательщика налагается обязанность (представить или налоговую отчетность, или пояснение, или жалобу).

Орган государственных доходов дает оценку пояснению налогоплательщика на предмет его соответствия требованиям пункта 2-1 статьи 587 Налогового кодекса. При несоответствии его требованиям закона, орган государственных доходов вправе признать уведомление по результатам камерального контроля неисполненным.

В случае неисполнения уведомления применяется указанный выше способ обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства. Кроме того, согласно подпункту 2) пункта 5 и подпункту 2) пункта 9 статьи 627 Налогового кодекса орган государственных доходов проводит внеплановую тематическую налоговую проверку.

При оспаривании налогоплательщиком действий (бездействия) и актов органов государственных доходов, связанных с неисполнением уведомления по результатам камерального контроля, суд проверяет соответствие пояснений требованиям налогового законодательства.

Уведомления по результатам камерального контроля относятся к предусмотренным статьей 293 ГПК решениям государственных органов, подлежащим судебному оспариванию.

При рассмотрении таких гражданских дел с учетом приведенной выше нормы Налогового кодекса необходимо решать вопрос о законности указанных в уведомлениях оснований без проверки их обоснованности по существу. Иначе будут предрешены результаты будущих налоговых проверок, в том числе внеплановой тематической проверки по вопросу неисполнения уведомления по результатам камерального контроля.

Поэтому судам достаточно выяснить, имелись ли у органа государственных доходов предусмотренные законом основания для вынесения указанного уведомления.

Согласно пункту 2 статьи 65 Закона о правовых актах, правовой акт индивидуального применения прекращает действие с момента исполнения его требований или содержащихся в нем поручений лицами, которым адресован данный правовой акт. В этой связи с учетом части первой статьи 293 ГПК заявление налогоплательщика об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля, исполненного им одним из указанных выше способов, не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства. Судья отказывает в принятии такого заявления (подпункт 1) части первой статьи 151 ГПК), а в случае возбуждения гражданского дела суд прекращает производство по нему (подпункт 1) статьи 277 ГПК).

20. В силу подпункта 25) пункта 1 статьи 20 Налогового кодекса в целях выполнения задачи по обеспечению полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет органы государственных доходов обязаны применять способы обеспечения исполнения налогового обязательства и взыскивать налоговую задолженность в принудительном порядке в соответствии с этим Кодексом. Способы обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и меры принудительного взыскания налоговой задолженности предусмотрены соответственно главами 85 и 86 Налогового кодекса.

В отношении физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом, частным судебным исполнителем, адвокатом, профессиональным медиатором, может быть применен только такой способ обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства как начисление пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет. Меры принудительного взыскания налоговой задолженности к нему не применяются.

Данное положение действует и в отношении налоговой задолженности физического лица, являющегося индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом, частным судебным исполнителем, адвокатом, профессиональным медиатором, образовавшейся в связи с получением им дохода, не связанного с осуществлением указанной деятельности.

При этом следует иметь в виду, что в силу пункта 14 статьи 610 Налогового кодекса, введенного в действие с 1 января 2016 года, пеня не начисляется на сумму недоимки по налогу на имущество, земельному налогу и налогу на транспортные средства с физических лиц, образовавшейся в результате пересмотра исчисленных сумм налогов органами государственных доходов после наступления срока уплаты налогов за соответствующий налоговый период.

21. В соответствии со статьями 609, 613 Налогового кодекса ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика (налогового агента) является одним из способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства.

Данный способ применяется в отношении налогоплательщиков (налоговых агентов), указанных в подпункте 4) пункта 1 статьи 609 Налогового кодекса.

Из положений пунктов 3 и 9 статьи 613 Налогового кодекса следует, что органом государственных доходов решение об ограничении в распоряжении имуществом налогоплательщика (налогового агента) должно приниматься с учетом размера налоговой задолженности.

При приобретении на торгах (аукционе), проведенных в установленном законом порядке, ограниченного в распоряжении имущества, покупатель, полностью исполнивший обязательства по оплате стоимости приобретенного имущества, но не имеющий возможности зарегистрировать за собой право собственности ввиду наличия обременения на основе решения органа государственных доходов, вправе предъявить в суд требование в исковом порядке об исключении приобретенного на торгах (аукционе) имущества из описи.

Защита прав лица, приобретшего имущество на торгах (аукционе), не может осуществляться путем оспаривания бездействия органа юстиции, отказавшего в регистрации прав покупателя, и возложения на него обязанности произвести соответствующую государственную регистрацию. В данном случае отсутствуют правовые основания для признания незаконным бездействия регистрирующего органа, поскольку обременение им зарегистрировано во исполнение решения органа государственных доходов.

Судам следует иметь в виду, что налоговое законодательство не содержит норм, запрещающих применение ограничения в распоряжении заложенным имуществом.

Наличие решения органа государственных доходов не является препятствием для реализации данного имущества на торгах.

Согласно статье 618 Налогового кодекса порядок реализации имущества, заложенного налогоплательщиком и (или) третьим лицом, а также ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика (налогового агента) определяется Правительством Республики Казахстан.

22. Меры принудительного взыскания налоговой задолженности применяются к налогоплательщику – юридическому лицу, структурному подразделению юридического лица, нерезиденту, осуществляющему деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение, индивидуальному предпринимателю, частному нотариусу, частному судебному исполнителю, адвокату, профессиональному медиатору, в порядке, установленном пунктом 3 статьи 614 Налогового кодекса. Каждая последующая мера применяется, если в результате применения предыдущей меры налоговая задолженность не была погашена. В этой связи орган государственных доходов вправе перейти к реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налоговой задолженности за счет денег.

23. Нормами Налогового кодекса в полной мере обеспечена возможность взыскания налоговой задолженности с указанных выше налогоплательщиков во внесудебном порядке. Поэтому исковые заявления органов государственных доходов о взыскании недоимки по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и пени с этих лиц не подлежат рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Однако при отсутствии или недостаточности имущества на территории Республики Казахстан для погашения налоговой задолженности нерезидента, образовавшейся в результате деятельности в Республике Казахстан через постоянное учреждение, органы государственных доходов вправе обращаться в суд с иском о взыскании указанной задолженности с нерезидента. При этом необходимо исходить из пункта 1 статьи 4 Соглашения о порядке разрешения споров, связанных с осуществлением хозяйственной деятельности (Киев, 20 марта 1992 года), и части третьей статьи 30 ГПК.

24. Статьей 622 Налогового кодекса установлено, что в случае неуплаты или неполной уплаты сумм налоговой задолженности физическим лицом, не являющимся индивидуальным предпринимателем, частным нотариусом, частным судебным исполнителем, адвокатом, профессиональным медиатором, орган государственных доходов обращается в суд с заявлением о вынесении судебного приказа или иском о взыскании сумм задолженности за счет его имущества.

Следует учесть, что подпунктом 32) пункта 1 статьи 12 Налогового кодекса налоговая задолженность определена как сумма недоимки, а также неуплаченные суммы пеней и штрафов. Недоимкой являются исчисленные, начисленные и неуплаченные в срок суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет (подпункт 5) пункта 1 статьи 12 Налогового кодекса). Виды налогов и других обязательных платежей в бюджет установлены статьей 55 Налогового кодекса.

Требования органа государственных доходов могут быть удовлетворены судьей или судом только в том случае, если сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет исчислена самим налогоплательщиком в налоговой декларации либо в соответствии с нормами Налогового кодекса органом государственных доходов или уполномоченным государственным органом либо начислена органом государственных доходов в уведомлении о результатах налоговой проверки, имеющем юридическую силу.

25. О бесспорности требования, указанного в заявлении о вынесении судебного приказа, может свидетельствовать необжалование налогоплательщиком уведомления органа государственных доходов в установленные сроки. При этом следует иметь в виду, что по общему правилу уведомление должно быть вручено налогоплательщику (налоговому агенту) лично под роспись или иным способом, подтверждающим факт отправки и получения. Пунктами 1, 1-1 и 1-2 статьи 608 Налогового кодекса установлены случаи, когда уведомление, направленное одним из перечисленных в них способов, считается врученным налогоплательщику (налоговому агенту).

26. Порядок проведения тематических проверок по подтверждению достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату, установлен статьей 635 Налогового кодекса.

При этом в пункте 4 данной нормы указано, что в случае экспорта товаров при определении суммы НДС, подлежащей возврату, учитывается экспорт товаров, по которому поступила валютная выручка на банковские счета налогоплательщика в банках второго уровня на территории Республики Казахстан, открытые в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан. Представление заключения в органы государственных доходов о поступлении валютной выручки осуществляется Национальным Банком Республики Казахстан и банками второго уровня в порядке и по форме, которые утверждены уполномоченным органом по согласованию с Национальным Банком Республики Казахстан. Для получения данного заключения органы государственных доходов направляют соответствующий запрос о поступлении валютной выручки по состоянию на дату составления такого заключения.

Во исполнение пункта 4 статьи 12 Закона Республики Казахстан от 13 июня 2005 года № 57-III "О валютном регулировании и валютном контроле"

постановлением Правления Национального Банка Республики Казахстан от 24 февраля 2012 года № 42 утверждены Правила осуществления экспортно-импортного валютного контроля в Республике Казахстан и получения резидентами учетных номеров контрактов по экспорту и импорту. Эти Правила определяют порядок осуществления экспортно-импортного валютного контроля в целях обеспечения выполнения резидентами требования репатриации иностранной и национальной валюты, а также условия получения резидентами учетных номеров контрактов по экспорту и импорту.

Согласно подпункту 9) пункта 1 статьи 1 указанного выше Закона казахстанские филиалы юридических лиц-нерезидентов являются нерезидентами

Учитывая приведенные положения законодательства, суды должны иметь в виду, что неисполнение банком запроса органа государственных доходов о поступлении валютной выручки, отсутствие в заключении сведений об учетном номере контракта либо о номере и дате паспорта сделки не являются основанием для отказа в возврате суммы НДС нерезиденту.

27. В соответствии с пунктом 1 статьи 666 и статьей 667 Налогового кодекса рассмотрение жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах налоговой проверки и принятие по ней решения отнесены к компетенции уполномоченного органа. При этом копия жалобы должна быть направлена в орган государственных доходов, проводивший налоговую проверку и рассматривавший возражения к предварительному акту налоговой проверки.

Пунктом 1 статьи 671 Налогового кодекса для рассмотрения жалоб на уведомление о результатах проверки предусмотрено создание Апелляционной комиссии, решение которой носит рекомендательный характер.

Согласно пункту 2 статьи 671 Налогового кодекса по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика на уведомление о результатах налоговой проверки уполномоченным органом выносится решение об оставлении обжалуемого уведомления без изменения, а жалобы без удовлетворения либо об отмене обжалуемого уведомления полностью или в части.

В случае отмены по результатам рассмотрения жалобы обжалуемого уведомления в части орган государственных доходов, проводивший налоговую проверку, выносит новое уведомление (уведомление об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки) и направляет его налогоплательщику (налоговому агенту).

Решение уполномоченного органа, принятое по результатам рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки, не может являться самостоятельным предметом судебного оспаривания, так как не влечет правовых последствий, предусмотренных частью первой статьи 293 ГПК. 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.

В этой связи судья отказывает в принятии заявления об оспаривании решения уполномоченного органа, принятого по результатам рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки, на основании подпункта 1) части первой статьи 151 ГПК, а в случае возбуждения гражданского дела суд прекращает производство по нему согласно подпункту 1) статьи 277 ГПК.

Поскольку тематическая проверка в порядке статьи 675 Налогового кодекса назначается в ходе рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента), уполномоченным органом по результатам проверки не может быть принято решение о начислении дополнительных сумм налогов, других обязательных платежей в бюджет, пеней, неначисленных в оспариваемом уведомлении.

Принятие решения об увеличении начисленной суммы создавало бы лицу, подавшему жалобу, препятствия для свободного волеизъявления в процессе реализации им права на обжалование вынесенного в отношении него правового акта индивидуального применения.

28. Согласно статье 632 Налогового кодекса предписание является основанием для проведения налоговой проверки.

В качестве акта о назначении проверки предписание может являться самостоятельным предметом судебного оспаривания, поскольку выносится в рамках осуществления органом государственных доходов властных полномочий, влечет определенные правовые последствия для налогоплательщика (налогового агента). При этом судам следует иметь в виду, что в силу части второй статьи 155 ГПК не допускается принятие мер по обеспечению иска в виде приостановления действия оспариваемого предписания органов государственных доходов.

В соответствии с пунктами 2, 3 статьи 65 Закона о правовых актах, предписание органа государственных доходов может быть оспорено в порядке главы 29 ГПК до прекращения его действия, а именно завершения налоговой проверки путем составления акта налоговой проверки, предусмотренного статьей 637 Налогового кодекса.

29. Исходя из положений статьи 638 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом государственных доходов уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика 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, неподтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративного (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 обжалован, 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 расценивается как обжалование действий должностных лиц органов государственных доходов.

Дела об обжаловании решений, действий (бездействия) должностных лиц органов государственных доходов гражданами, осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и юридическими лицами подсудны специализированным межрайонным экономическим судам.

30. Судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц органов государственных доходов регулируется главой 29 ГПК.

Установленный частью первой статьи 294 ГПК срок обращения с заявлением в суд исчисляется: в случае оспаривания уведомления о результатах налоговой проверки непосредственно в суде – со дня его вручения в порядке, установленном пунктами 1, 1-1 и 1-2 статьи 608 Налогового кодекса, а в случае предварительного обжалования в уполномоченный орган – со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о решении этого органа об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части. Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, налогового агента вынесено новое уведомление, срок его обжалования исчисляется заново со дня вручения в установленном порядке.

При обжаловании действий (бездействия) должностных лиц органов государственных доходов указанный срок исчисляется со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о нарушении его прав и охраняемых законом интересов либо об оставлении вышестоящим органом государственных доходов его жалобы без удовлетворения полностью или в части

31. В соответствии со статьей 15 и частью первой статьи 72 ГПК заявитель с соблюдением принципа состязательности обязан обосновать свое мнение о

наличии любого из обстоятельств, указанных в подпунктах 1), 2), 3) части первой статьи 293 ГПК.

Вместе с тем, согласно части второй статьи 72 ГПК бремя доказывания по делам об оспаривании решений, действий (бездействия) органа государственных доходов возлагается на этот орган, который обязан доказать соответствие закону оспариваемого решения, действия (бездействия).

В силу статьи 68 ГПК каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности – достаточности для разрешения гражданского дела. В этой связи суд обязан принять и оценить доказательства, представленные налогоплательщиком в обоснование своих возражений по уведомлению или акту налоговой проверки, независимо от того, представлялись ли эти доказательства налогоплательщиком органу государственных доходов в ходе проверки либо обжалования ее результатов уполномоченному органу. При этом необходимо учитывать конкретные обстоятельства спора.

32. При оспаривании налогоплательщиком уведомления о результатах налоговой проверки либо акта проверки по основанию нарушений органом государственных доходов установленных параграфом 2 главы 89 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 безусловному признанию незаконными результаты проверки, проведенной без предписания, являющегося согласно статье 632 Налогового кодекса основанием для проведения налоговой проверки, либо без регистрации предписания в органе государственных доходов. 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 по правовой статистике и специальным учетам.

33. Подпунктом 2) пункта 9 статьи 627 Налогового кодекса предусмотрены случаи проведения внеплановых налоговых проверок, в том числе, по основаниям, предусмотренным Уголовно-процессуальным кодексом Республики Казахстан. Органом государственных доходов указанные проверки назначаются и проводятся с соблюдением всех процедур, предусмотренных налоговым законодательством.

Прекращение уголовного дела не является основанием для прекращения налоговой проверки. Начатая проверка подлежит завершению с составлением акта налоговой проверки согласно статье 637 Налогового кодекса и принятием при наличии оснований мер, предусмотренных налоговым законодательством.

34. Если суд установит, что решение органа государственных доходов либо действие (бездействие) должностных лиц этого органа не соответствует нормам законодательства, указанное решение либо действие (бездействие) подлежит признанию незаконным полностью или в части, а решение, кроме того, – отмене.

В соответствии с частью первой статьи 227 ГПК суд возлагает на орган государственных доходов либо на его должностное лицо обязанность устранить в полном объеме допущенное нарушение прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика, налогового агента, не указывая при этом конкретный способ (механизм) устранения нарушения.

В случае признания незаконным и отмене в части уведомления о начислении сумм налогов и (или) других обязательных платежей в бюджет, в отношении размера пени, подлежащей корректировке, суд возлагает на орган государственных доходов обязанность произвести соответствующий перерасчет пени. При этом в части возврата заявителю уплаченной суммы государственной пошлины по сниженной сумме пени следует указать установленную законом ставку в процентном выражении (например, при оспаривании юридическим лицом уведомления о результатах проверки и признания его незаконным в части, по налогу указывается твердая сумма, а в части пени + 1 (один) % от размера сниженной суммы пени).

35. Признать утратившим силу нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1 "О судебной практике применения налогового законодательства".

36. Согласно статье 4 Конституции настоящее нормативное постановление включается в состав действующего права, является общеобязательным и вводится в действие со дня первого официального опубликования.

Председатель

Верховного Суда Республики Казахстан

Судья Верховного Суда Республики Казахстан,

секретарь пленарного заседания

К. МАМИ

К. ШАУХАРОВ