

О судебной практике применения налогового законодательства

Утративший силу

Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 года № 5. Утратило силу нормативным постановлением Верховного суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1

Сноска. Утратило силу нормативным постановлением Верховного суда РК от 27.02.2013 № 1 (вводится в действие со дня официального опубликования).

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 от 12 июня 2001 года "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" (далее - Налоговый кодекс) налоговое законодательство состоит из Налогового кодекса и других нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено этим Кодексом. К таким нормативным правовым актам относятся нормативные постановления Правительства, нормативные правовые приказы руководителя уполномоченного государственного органа в системе органов налоговой службы, а также нормативные правовые приказы Министра иностранных дел об установлении конкретных размеров ставок консульских сборов (пункт 2 статьи 511 Налогового кодекса) и нормативные правовые решения местных представительных органов об установлении ставок отдельных налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В силу пункта 1 статьи 30, пункта 6 статьи 36 Закона Республики Казахстан "О нормативных правовых актах" официальное опубликование нормативных правовых актов, касающихся прав, свобод и обязанностей граждан, является обязательным условием их применения и введения в действие. Пунктом 1 статьи 38 указанного Закона предусмотрено, что нормативные правовые акты государственных органов, перечисленные в подпункте 4) пункта 2 статьи 36, имеющие общеобязательное значение, касающиеся прав, свобод и обязанностей граждан, не могут быть введены в действие без государственной регистрации в о р г а н а х ю с т и ц и и .

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

Суды при рассмотрении налоговых споров не вправе применять нормативные

правовые акты, не соответствующие указанным условиям.

Согласно подпункту 2) пункта 1 статьи 16 Налогового кодекса органы налоговой службы вправе в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налоговых обязательств. Такие разъяснения и комментарии, в том числе уполномоченного государственного органа, не относятся к нормативным правовым актам. Они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства.

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

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). При этом в соответствии с пунктом 3 статьи 4 Конституции Республики Казахстан такие договоры применяются непосредственно, кроме случаев, когда из договора следует, что для его применения требуется издание закона.

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 других имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством. Не допускается уменьшение начисляемого на сумму просроченного налогового обязательства размера пени на основании статьи 297 ГК.

4. Из положения пункта 1 статьи 29 Налогового кодекса о самостоятельном исполнении налогоплательщиком налогового обязательства следует, что он обязан от своего имени и за счет своих средств уплатить соответствующую сумму налога в бюджет, кроме случаев, прямо предусмотренных Налоговым кодексом. Гражданско-правовые сделки о переводе на другое лицо налоговой задолженности, заключенные с целью освобождения от уплаты налогов, должны признаваться недействительными как не соответствующие требованиям законодательства.

5. Статьей 38 Налогового кодекса, регулирующей сроки исковой давности по налоговому обязательству, предусмотрено право органа налоговой службы на начисление или пересмотр начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение пяти лет после окончания налогового периода или завершения срока действия контракта на недропользование (пункты 1 и 1-1).

Аналогичный срок установлен в отношении требования налогоплательщика о зачете или возврате излишне уплаченных сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет (пункт 2). Указанный срок является пресекательным.

Применительно к праву органа налоговой службы на начисление и пересмотр начисленной суммы срок исчисляется на дату вынесения уведомлений, предусмотренных подпунктами 1) и 2) пункта 2 статьи 31 Налогового кодекса. Если уведомление вынесено в соответствии с подпунктом 8) данной нормы по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, то срок исчисляется на дату вынесения уведомления по результатам налоговой проверки. Налоговый период подлежит определению с учетом положений Налогового кодекса в отношении того или иного налога или другого обязательного платежа в бюджет.

Принцип определенности налогообложения, установленный статьей 6 Налогового кодекса, означает, в том числе, возможность установления в налоговом законодательстве всех оснований прекращения налоговых обязательств. Статьями 57 , 58 Налогового кодекса предусмотрен исчерпывающий перечень оснований прекращения налогового обязательства соответственно физического и юридического лица. Истечение пятилетнего срока после начисления или пересмотра начисленной суммы не является основанием для прекращения налогового обязательства, в том числе по уплате налогов и других обязательных платежей в бюджет.

6. Пунктом 1 статьи 15 Налогового кодекса на органы налоговой службы возложена задача по обеспечению полноты поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет. Для исполнения этой задачи согласно подпункту 12) пункта 1 статьи 17 Налогового кодекса органы налоговой службы обязаны применять способы обеспечения исполнения налоговых обязательств и взыскивать налоговую задолженность налогоплательщика в принудительном порядке. Способы обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и меры принудительного взыскания налоговой задолженности предусмотрены соответственно главой 8 и статьями 49-55 главы 9 Налогового кодекса. Такая мера принудительного взыскания налоговой задолженности как принудительный выпуск объявленных акций применяется судом по иску уполномоченного государственного органа. В отношении юридического лица и индивидуального предпринимателя могут быть применены все указанные способы и меры, а в отношении физического лица может быть применено только начисление пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет. Если юридическое лицо либо индивидуальный предприниматель не погасит сумму налоговой задолженности после принятия всех мер принудительного взыскания, налоговый орган в соответствии со статьей 56 Налогового кодекса вправе принять меры по его признанию

банкротом согласно законодательству.

Перечисленными нормами Налогового кодекса в полной мере обеспечена возможность взыскания налоговой задолженности с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей во внесудебном порядке. В этой связи в соответствии с подпунктом 1) части первой статьи 153 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан (далее - ГПК) судье следует отказывать в принятии искового заявления органа налоговой службы о взыскании недоимки по налогам и другим обязательным платежам в бюджет и пени с указанных лиц как не подлежащего рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

В подпункте 22) пункта 1 статьи 10 Налогового кодекса дано понятие недоимки как начисленных и не уплаченных в срок суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Перечень налогов и других обязательных платежей в бюджет установлен статьями 60 - 64 Налогового кодекса.

Согласно статье 45 Налогового кодекса начисление пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет является одним из способов обеспечения исполнения невыполненного в срок налогового обязательства. В пункте 1 статьи 46 дано понятие пени как размера, начисляемого на сумму просроченного налогового обязательства. Пеня компенсирует потери государственного бюджета в связи с несвоевременным исполнением налогового обязательства.

7. В соответствии с частью первой статьи 139 и подпунктом 5) статьи 140 ГПК по бесспорному требованию о взыскании с граждан и юридических лиц недоимки по налогам и другим обязательным платежам выносится судебный п р и к а з .

Данное положение относительно юридических лиц противоречит нормам Налогового кодекса, предусматривающим полномочия органов налоговой службы по взысканию налоговой задолженности. В силу пункта 3 статьи 6 Закона Республики Казахстан "О нормативных правовых актах" подлежат применению нормы Налогового кодекса, который введен в действие позднее ГПК.

8. В отношении физических лиц органы налоговой службы вправе подавать в суд заявления о вынесении судебного приказа и иски о взыскании недоимки и п е н и .

О бесспорности заявленного требования может свидетельствовать необжалование налогоплательщиком - физическим лицом уведомления органов налоговой службы в сроки, установленные в этом уведомлении. При этом следует иметь в виду, что уведомление должно быть вручено налогоплательщику

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

Если суд установит, что решение органа налоговой службы 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 282 ГПК суд возлагает на налоговый орган либо на его должностное лицо обязанность устранить в полном объеме допущенное нарушение прав и охраняемых законом интересов налогоплательщика.

11. Согласно статье 65 ГПК каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основания своих требований и возражений. В силу статьи 77 ГПК каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности - достаточности для разрешения гражданского дела. Поэтому 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 налоговому органу в ходе проверки либо обжалования ее результатов вышестоящему налоговому органу.

12. При оспаривании налогоплательщиком уведомления по результатам налоговой проверки либо акта проверки по основанию нарушений налоговым органом установленного главой 95 Налогового кодекса порядка 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 536 Налогового кодекса основанием для проведения налоговой проверки, либо без регистрации предписания в налоговом органе. Аналогичные последствия влечет проверка, которая в нарушение Закона Республики Казахстан "О государственной правовой статистике и специальных учетах" и Инструкции по учету проверок деятельности хозяйствующих субъектов, утвержденной приказом Генерального Прокурора Республики Казахстан от 1 марта 2004 года N 12, не была зарегистрирована в территориальных органах Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной Прокуратуры. Вместе с тем согласно подпункту 5) пункта 18 статьи 38 Закона Республики Казахстан "О

частном предпринимательстве" не подлежат регистрации проверки по соблюдению налогового законодательства субъектами частного предпринимательства.

13. В силу пунктов 1 и 1-1 статьи 38 Налогового кодекса начисленная сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет может быть пересмотрена органами налоговой службы в течение пяти лет после окончания налогового периода или завершения срока действия контракта на недропользование. Из данного положения следует, что указанные органы вправе проводить повторные налоговые проверки одного и того же налогового периода по одним и тем же налогам и другим обязательным платежам в бюджет при условии соблюдения установленного срока.

14. Согласно пункту 2 статьи 555 Налогового кодекса по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика на уведомление по акту налоговой проверки вышестоящим органом налоговой службы выносится решение об оставлении обжалуемого уведомления без изменения, а жалобы без удовлетворения либо об отмене обжалуемого уведомления полностью или в части. В случае отмены обжалуемого уведомления в части по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика орган налоговой службы выносит новое уведомление с уменьшенной суммой начисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет и пени. Без проведения дополнительной проверки в порядке статьи 557-8 Налогового кодекса вышестоящий орган налоговой службы не вправе принимать решение об увеличении начисленной суммы.

15. В соответствии с частью второй статьи 49 ГПК суд не утверждает мирового соглашения сторон, если оно противоречит закону. Мировое соглашение между налогоплательщиком и налоговым органом нарушает установленные Налоговым кодексом принципы обязательности, определенности и справедливости налогообложения. Кроме того, право сторон на окончание дела мировым соглашением связано с наличием между ними основанных на равенстве имущественных отношений. Налоговые же отношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. В этой связи суд не вправе утверждать мировое соглашение по налоговым спорам.

16. Согласно статье 73 Налогового кодекса органы налоговой службы осуществляют контроль при применении трансфертных цен. При этом контроль осуществляется в порядке и случаях, предусмотренных Законом Республики Казахстан "О государственном контроле при применении трансфертных цен" (далее - Закон о трансфертных ценах).

Указанный контроль не является частью налогового режима, понятие которого дано в пункте 1 статьи 94 Закона Республики Казахстан "О налогах и

других обязательных платежей в бюджет" (далее - Закон о налогах) и в подпункте 21) пункта 1 статьи 10 Налогового кодекса. Поэтому его осуществление правомерно вне зависимости от положений законодательства и контрактов на недропользование о стабильности налогового режима.

При отклонении цены сделки от рыночной цены объекты налогообложения и налоговые обязательства корректируются в соответствии с законодательством Республики Казахстан. Законом о трансфертных ценах в пункте 5 статьи 5 установлено, что на основании корректировки объектов налогообложения производятся начисления подоходного налога с юридических лиц, налога на добавленную стоимость (далее - НДС), акциза (в случае сделок с подакцизными товарами), роялти и налога на сверхприбыль у недропользователей, таможенных платежей, рассчитанных таким образом, как если бы доходы или расходы от этих сделок и другие объекты налогообложения были бы определены, исходя из рыночной цены.

В этой связи при осуществлении государственного контроля при применении трансфертных цен не подлежат применению положения контрактов на недропользование, устанавливающие порядок определения объектов налогообложения по налогам и платежам, перечисленным в приведенной выше норме Закона о трансфертных ценах.

17. По делам с участием налогоплательщиков, осуществляющих свою деятельность на основании контрактов на недропользование, заключенных в период действия Закона о налогах и установивших стабильность налогового режима, применяются материальные нормы налогового законодательства, действовавшие на дату вступления в силу таких контрактов. В пункте 1 статьи 94 Закона о налогах налоговый режим определен как требования по уплате налогов и других обязательных платежей, устанавливаемые для недропользователей. С учетом данного определения, а также пункта 115 Инструкции N 41 "О налогообложении недропользователей", утвержденной приказом председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан от 29 декабря 1997 года N 1, стабильность налогового режима не распространяется на предусмотренные статьей 162 указанного Закона налоговые санкции в виде пени и штрафов.

18. При решении вопроса о распространении стабильности налогового режима на платежи в специальные фонды, которые законодателем впоследствии были отменены (отчисления в дорожный фонд, фонд охраны природы или охраны окружающей среды, в Государственные фонды содействия занятости, обязательного социального и обязательного медицинского страхования) следует исходить из положений контракта на недропользование.

Если согласно условиям контракта недропользователь обязался платить

налоги и платежи в соответствии с налоговым законодательством, действующим на дату его подписания, при этом контрактом к налоговому законодательству отнесено законодательство, регулирующее вопросы платежей в специальные фонды, недропользователь освобождается от уплаты впоследствии отмененных платежей только в случае внесения в установленном порядке соответствующих изменений в контракт.

Данное положение действует и в отношении ставок налогов и других платежей в бюджет, которые были изменены после подписания контракта на недропользование.

19. Нормы главы 6 Налогового кодекса, регулирующие вопросы зачета и возврата излишне уплаченных сумм налогов, не могут быть распространены на взаимоотношения налогоплательщика с бюджетом в случаях установления превышения сумм НДС, относимого в зачет, над суммой начисленного налога за налоговый период. По общему правилу такое превышение сумм НДС зачитывается в счет предстоящих платежей по данному налогу (пункт 1 статьи 251 Налогового кодекса).

20. При выполнении указанных в пункте 2 статьи 251 Налогового кодекса условий превышение сумм НДС по оборотам, облагаемым по нулевой ставке, возвращается плательщику НДС в порядке, установленном статьей 252 Налогового кодекса.

При этом одним из оснований для возврата НДС является подтверждение достоверности сумм налога, предъявленного к возврату в соответствии с актом налоговой проверки, произведенной налоговым органом.

В целях подтверждения достоверности этих сумм налоговые органы вправе проводить встречные налоговые проверки поставщиков, по результатам которых принимается решение о возврате налога.

Пунктом 4 статьи 252 Налогового кодекса предусмотрены случаи, когда не производятся встречные проверки и когда такая проверка обязательна. Порядок принятия решения о назначении проверки поставщика устанавливается уполномоченным государственным органом.

21. Размер государственной пошлины в судах, порядок ее уплаты и возврата определен статьями 496, 507, 508 Налогового кодекса.

Возможность отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины законодательством не предусмотрена.

Статьей 501 Налогового кодекса установлен исчерпывающий перечень оснований освобождения от уплаты государственной пошлины в судах.

Государственная пошлина по делам, связанным с применением норм налогового законодательства, подлежит уплате в размере, установленном подпунктами 2), 3), 4) пункта 1 статьи 496 Налогового кодекса.

В соответствии со статьей 110 ГПК в случае полного или частичного удовлетворения судом требования налогоплательщика о признании незаконным решения или действий (бездействия) органа налоговой службы государственная пошлина в соответствующем размере взыскивается в пользу заявителя с указанного органа.

22. В связи с принятием настоящего постановления признать утратившими силу постановление Пленума Верховного Суда Республики Казахстан N 19 от 20 декабря 1999 года "О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства" и абзац третий пункта 4 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан N 2 от 20 марта 2003 года "О применении судами некоторых норм гражданского процессуального законодательства".

23. Согласно статье 4 Конституции Республики Казахстан настоящее нормативное постановление включается в состав действующего права, а также является общеобязательным и вводится в действие со дня официального опубликования.

*Председатель Верховного Суда
Республики Казахстан*

*Судья Верховного Суда
Республики Казахстан,
секретарь пленарного заседания*