

О судебной практике применения налогового законодательства

Утративший силу

Нормативное постановление Верховного суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1. Утратило силу нормативным постановлением Верховного Суда Республики Казахстан от 29 июня 2017 года № 4.

Сноска. Утратило силу нормативным постановлением Верховного Суда РК от 29.06.2017 № 4 (вводится в действие со дня первого 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 10 декабря 2008 года "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" (далее – Налоговый кодекс) налоговое законодательство основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено этим Кодексом. К таким нормативным правовым актам относятся нормативные постановления Правительства Республики Казахстан, нормативные правовые приказы руководителя уполномоченного органа в системе органов налоговой службы, 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 38 Закона Республики Казахстан "О нормативных 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, 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.

Согласно подпункту 5) пункта 1 статьи 20 Налогового кодекса органы налоговой службы 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 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 не уплаченную в срок сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет размера пени на основании статьи 297 ГК.

4. Подпунктом 12) пункта 1 статьи 19 Налогового кодекса установлено право органов налоговой службы предъявлять в суды иски в соответствии с законодательством Республики Казахстан, в том числе о ликвидации юридического лица по основаниям, предусмотренным подпунктами 1), 2) пункта 2 статьи 49 ГК.

Законодательством Республики Казахстан не предусмотрено право указанных органов предъявлять в суды иски о возмещении ущерба, причиненного преступлением или общественно опасным деянием невменяемого.

Из подпункта 1) пункта 1 статьи 18 Налогового кодекса следует, что основной задачей органов налоговой службы является обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Денежные суммы для возмещения ущерба, причиненного преступлением или общественно опасным деянием невменяемого, не являются суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет.

В соответствии с частью 3 статьи 55 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан (далее – ГПК) с иском о взыскании такого ущерба вправе обратиться прокурор.

Однако по делам о взыскании ущерба, причиненного преступлением, предусмотренным статьей 222 Уголовного кодекса Республики Казахстан (далее – УК) (уклонение от уплаты налогов с организаций), следует иметь в виду, что налоги начисляются в связи с деятельностью юридического лица, которое и является налогоплательщиком. Согласно общему правилу, установленному пунктом 1 статьи 31 Налогового кодекса, исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. В результате преступных действий виновного физического лица уклоняется от уплаты налогов юридическое лицо, следовательно, оно и должно уплатить налоговую задолженность. После самостоятельного исполнения налогового обязательства юридическое лицо имеет право обратного требования (регресса) к виновному физическому лицу в размере уплаченных пени и штрафов.

5. Налоговый орган 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).

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 "О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств" о том, что государственная регистрация юридических лиц включает в себя, в частности, проверку соответствия документов, представленных на государственную регистрацию, законодательным актам Республики Казахстан.

При этом нарушения законодательных актов должны быть неустранимыми. Например, 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 "О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью".

Отсутствие разрешения уполномоченного органа на привлечение иностранной рабочей силы в связи с назначением иностранного физического лица руководителем создаваемого юридического лица, непредставление налоговой отчетности, отсутствие юридического лица по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, 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.

Факт регистрации (перерегистрации) юридического лица на лицо, которое не имеет отношения к его созданию, является основанием для отмены данной регистрации (перерегистрации) по иску прокурора в порядке статьи 55 ГПК.

6. Статьей 46 Налогового кодекса период времени, в течение которого орган налоговой службы и налогоплательщик (налоговый агент) вправе и обязаны совершить перечисленные в пункте 1 указанной нормы действия, определен как срок исковой давности.

Срок исковой давности по налоговому обязательству и требованию составляет пять лет. В частности, возврат превышения налога на добавленную стоимость (далее – НДС), образовавшегося после 1 января 2009 года, производится плательщику НДС, если он указал соответствующее требование в декларации по НДС за налоговый период в течение указанного срока (пункт 2 статьи 273 Налогового кодекса).

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 указанной выше нормой предусмотрены исключения из общего правила по налогоплательщикам, осуществляющим деятельность в соответствии с контрактом на недропользование, и по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием, или сделке (сделкам), совершенной (совершенным) с субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность.

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

7. Применительно к праву органа налоговой службы 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, 7-9 статьи 46 Налогового кодекса установлены случаи, когда срок исковой давности продлевается.

Право налоговых органов 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.

8. Ставки государственной пошлины в судах и порядок ее уплаты установлены статьями 535, 547 Налогового кодекса. В частности, государственная пошлина по делам об обжаловании действий (бездействия) органов налоговой службы физическими и юридическими лицами и оспаривании уведомлений по актам налоговых 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 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 налоговой службы 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.

9. Подпунктом 4) пункта 4 и пунктом 6 статьи 571 Налогового кодекса установлено, что при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда снятие его с регистрационного учета по НДС производится с даты постановки на такой учет.

Данное положение относится к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, вступившими в действие к моменту вынесения решения или совершения действия (бездействия) налоговым органом.

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

Таким образом, суммы НДС по сделкам с указанным выше налогоплательщиком подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет.

Вместе с тем Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица.

10. Статьей 585 Налогового кодекса камеральный контроль определен как контроль, осуществляемый органами налоговой службы 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 налоговыми органами по результатам камерального контроля, путем постановки на регистрационный учет в налоговых органах и (или) представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 587 Кодекса и (или) уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет (пункт 2).

Из статьи 587 Налогового кодекса следует, что исполнением уведомления по результатам камерального контроля признается представление либо налоговой отчетности за налоговый период, к которому относятся выявленные нарушения, либо пояснения по ним, соответствующего требованиям пункта 2-1 данной статьи, либо жалобы на действия (бездействие) должностных лиц органов налоговой службы 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 налоговый орган, направивший уведомление, или жалобу в вышестоящий орган налоговой службы. 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). В случае неисполнения указанного 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 налоговый орган проводит внеплановую тематическую налоговую проверку.

Следовательно, уведомления по результатам камерального контроля относятся к предусмотренным статьей 279 ГПК действиям 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 об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля.

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

Например, уведомление по результатам камерального контроля обосновано нормами Налогового кодекса касательно вычетов и отнесения в зачет сумм НДС по операциям с лжепредприятием или же по сделкам, совершенным без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность. Как лжепредпринимательство, так и совершение сделки (сделок) без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность являются уголовно наказуемыми деяниями, предусмотренными соответственно статьями 192 и 192-1 УК. Поэтому уведомление может быть признано законным, если имеется итоговое решение по уголовному делу, которым установлен факт совершения того или другого преступления. При этом нет необходимости исследовать какие-либо доказательства по этим сделкам. Если такого решения нет, уведомление налогового органа должно быть признано незаконным.

Согласно пункту 2 статьи 8 Закона Республики Казахстан "Об административных процедурах" правовой акт государственного органа прекращает действие с момента исполнения его требований или содержащихся в

нем поручений лицами, которым адресован данный правовой акт. В этой связи с учетом части 1 статьи 279 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 1 статьи 153 ГПК), а в случае возбуждения гражданского дела суд прекращает производство по нему (подпункт 1) статьи 247 ГПК).

11. 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 налоговой службы 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, 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, образовавшейся в связи с получением им дохода, не связанного с осуществлением указанной деятельности.

12. 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 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 налоговый орган вправе перейти к реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика только после принятия надлежащих мер по взысканию налоговой задолженности за счет денежных средств.

13. Нормами Налогового кодекса в полной мере обеспечена возможность взыскания налоговой задолженности с указанных выше налогоплательщиков во внесудебном порядке. Поэтому исковые заявления органов налоговой службы 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.

С учетом пункта 3 статьи 6 Закона Республики Казахстан "О нормативных правовых актах" не может быть применено положение части 1 статьи 139 и подпункта 5) статьи 140 ГПК касательно вынесения судебного приказа о взыскании с юридических лиц недоимки по налогам и другим обязательным платежам. Данное положение противоречит приведенным выше нормам Налогового кодекса, предусматривающим полномочия органов налоговой службы по принудительному взысканию налоговой задолженности. В этой связи должны применяться нормы Налогового кодекса, который введен в действие позднее ГПК.

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, налоговые органы вправе обращаться в суд с заявлением о вынесении судебного приказа или 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 3 статьи 32 ГПК.

14. 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, налоговый орган 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 пени и штрафов. Недоимкой являются исчисленные, начисленные и неуплаченные в срок суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет (подпункт 5) указанной нормы Налогового кодекса). Виды налогов и других обязательных платежей в бюджет установлены статьей 55 Налогового кодекса.

Требования налогового органа 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 налоговым органом или

уполномоченным государственным органом либо начислена налоговым органом в уведомлении о результатах налоговой проверки, имеющем юридическую силу.

15. О бесспорности требования, указанного в заявлении о вынесении судебного приказа, может свидетельствовать необжалование налогоплательщиком уведомления органов налоговой службы в установленные сроки в вышестоящий орган налоговой службы либо в суд. 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, 1-2 статьи 608 Налогового кодекса установлены случаи, когда уведомление, направленное одним из перечисленных в них способов, считается врученным налогоплательщику (налоговому агенту).

Если в заявлении о вынесении судебного приказа содержится требование о взыскании наряду с недоимкой суммы пени, при этом в соответствии с подпунктом 4) части 2 статьи 141 ГПК указаны обстоятельства, на которых оно основано, и они подтверждены документально, судья с учетом пункта 3 статьи 6 Закона Республики Казахстан "О нормативных правовых актах" вправе вынести приказ и о взыскании пени.

16. Подпунктом 2) пункта 9 статьи 627 Налогового кодекса предусмотрено, в каких случаях проводятся внеплановые налоговые проверки.

В том числе указано, что такие проверки могут проводиться по основаниям, предусмотренным Уголовно-процессуальным кодексом Республики Казахстан (далее – УПК).

Однако в УПК отсутствует норма касательно оснований, по которым могут назначаться налоговые проверки. Вместе с тем частью 2 статьи 123 УПК к документам как к доказательствам отнесены материалы досудебной проверки, в частности акты налоговых проверок, полученные, истребованные или представленные в порядке, предусмотренном статьей 125 УПК. Согласно указанной норме собирание доказательств производится в процессе досудебного производства и судебного разбирательства путем производства процессуальных действий, предусмотренных УПК (часть 1). Орган, ведущий уголовный процесс, вправе по находящемуся в его производстве уголовному делу требовать производства проверок от уполномоченных органов и должностных лиц (часть 2) . В подпункте 28) статьи 7 УПК досудебное производство применительно к данной ситуации определено как производство по уголовному делу с момента возбуждения уголовного дела до направления его в суд для рассмотрения по существу. Из части 2 статьи 8 УПК следует, что под уголовным процессом понимается установленный законом порядок производства по уголовным делам.

Приведенные нормы УПК дают основание для вывода о том, что к материалам доследственной проверки, указанным в статье 123 УПК, относятся акты налоговых проверок, проведенных на общих основаниях. В ходе доследственной проверки орган уголовного преследования не вправе требовать от налогового органа проведения налоговой проверки. Поэтому является незаконным предписание налогового органа о проведении внеплановой налоговой проверки по письму или постановлению органа уголовного преследования, направленному до возбуждения уголовного дела, как по основаниям, предусмотренным УПК. В силу пунктов 1 и 2 статьи 28 Закона Республики Казахстан "О государственном контроле и надзоре в Республике Казахстан" такая проверка признается недействительной в связи с грубым нарушением требований указанного Закона.

17. 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 налоговой службы 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 налоговой службы направляют соответствующий запрос о поступлении валютной выручки по состоянию на дату начала налоговой проверки.

Во исполнение пункта 4 статьи 12 Закона Республики Казахстан "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 налогового органа 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.

18. В соответствии с пунктом 2 статьи 671 Налогового кодекса по итогам рассмотрения жалобы налогоплательщика на уведомление о результатах 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, проводивший налоговую проверку, выносит новое уведомление с уменьшенной суммой начисленных налогов и других обязательных платежей в бюджет и пени. Без проведения тематической проверки в порядке статьи 675 Налогового кодекса вышестоящий орган налоговой службы не вправе принимать решение об увеличении начисленной суммы. Эти же положения действуют, если уполномоченный орган изменил решение вышестоящего органа налоговой службы по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика на уведомление о результатах налоговой проверки или вынес новое решение. Порядок назначения и проведения тематической проверки уполномоченным органом регламентирован статьей 685 Налогового кодекса.

19. Исходя из положений статьи 638 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом налоговой службы 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, исчислением и уплатой социальных отчислений 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 налоговой службы.

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

20. Судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц органов налоговой службы регулируется главой 27 ГПК.

Установленный частью 1 статьи 280 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, 1-2 статьи 608 Налогового кодекса, а в случае предварительного обжалования в вышестоящий орган налоговой службы и (или) уполномоченный орган – со дня, когда налогоплательщику стало известно о решении этих органов об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части. Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика вынесено новое уведомление, срок его обжалования исчисляется заново со дня вручения в установленном порядке.

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.

21. 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. 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 налоговому органу в ходе проверки либо обжалования ее результатов вышестоящему налоговому или уполномоченному органу. При этом необходимо учитывать конкретные обстоятельства спора.

22. При оспаривании налогоплательщиком уведомления о результатах налоговой проверки либо акта проверки по основанию нарушений налоговым

органом 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 налоговом органе. Аналогичные последствия наступают, если в нарушение пункта 1 статьи 18 Закона Республики Казахстан "О государственном контроле и надзоре в Республике Казахстан" предписание на проведение налоговой проверки, за исключением встречной проверки, не было зарегистрировано в уполномоченном органе по правовой статистике и специальным учетам.

23. 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 1 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.

24. Как установлено частью 2 статьи 49 ГПК, суд не утверждает мировое соглашение 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.

25. Налоговый кодекс прямо не связывает возникновение, исполнение и прекращение налогового обязательства с недействительностью сделки в гражданско-правовом порядке.

Пунктом 2 статьи 56 Налогового кодекса установлено общее правило о том, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Следовательно, налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, подтвержденные первичными бухгалтерскими документами.

В этой связи признание гражданско-правовой сделки недействительной без фактического проведения реституции не может являться основанием для внесения изменений в налоговую отчетность.

Судам следует иметь в виду, что в силу части 2 статьи 71 ГПК решение суда по делу о действительности или недействительности сделки не имеет преюдициального значения для налогового спора, если в нем не участвуют те же лица.

Результаты налоговой проверки основываются на документах, имевшихся на момент проведения проверки. Решение суда о признании сделки недействительной, соглашение сторон об изменении существенных условий договора, которые состоялись после вынесения уведомления о результатах налоговой проверки, не являются основанием для признания уведомления незаконным.

Вместе с тем в этом случае согласно пункту 3 статьи 8 Закона Республики Казахстан "Об административных процедурах" уведомление о результатах налоговой проверки может быть отменено самим налоговым органом по требованию налогоплательщика при представлении им доказательств фактического проведения реституции либо исполнения соглашения об изменении существенных условий договора. Отказ в отмене уведомления налогоплательщик вправе оспорить в вышестоящем налоговом органе либо в суде.

26. В связи с принятием настоящего постановления признать утратившим силу нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 23 июня 2006 года № 5 "О судебной практике применения налогового законодательства".

27. 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

Б.Бекназаров

Д.Нуралин

