



Высшая школа правосудия при Верховном суде
Кыргызской Республики

ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ СПОРОВ, СВЯЗАННЫХ С ВОПРОСАМИ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ.

г. Бишкек 2019 г.

Разработчик: А.Д. Рыбалкина
Судья Бишкекского городского суда

Доработка: Мулюкбаева Д.А.
Преподаватель
Высшей школы правосудия
при Верховном суде
Кыргызской Республики

**ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ СПОРОВ,
СВЯЗАННЫХ С ВОПРОСАМИ НАЛОГООБЛАЖЕНИЯ.**

СОДЕРЖАНИЕ

НОРМАТИВНО – ПРАВОВАЯ БАЗА,
СПЕЦИАЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА
ЦЕЛИ МОДУЛЯ.
ОЖИДАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

- 1.1. Виды налоговых споров, рассматриваемых судом
- 1.2. Порядок урегулирования налогового спора
- 1.3. Сроки и порядок обжалования решения органов налоговой службы.
- 1.4. Порядок вручения налогоплательщику решения
уполномоченного органа налоговой службы

2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

- 2.1. Подготовка дела к судебному разбирательству
- 2.2. Срок обращения в суд по налоговым спорам
- 2.3. Сроки рассмотрения дел, вытекающих из налоговых споров.
- 2.4. Доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам
- 2.5. Оценка доказательств
- 2.6. Вынесение решения по налоговому спору

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Примерный перечень документов, необходимых
для рассмотрения судом налоговых споров

Приложение 2. ОБОБЩЕНИЕ судебной практики

«О порядке обжалования налогоплательщиками решений
органов налоговой службы».

НОРМАТИВНО-ПРАВОВАЯ БАЗА, СПЕЦИАЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА

1. Конституция Кыргызской Республики, принята референдумом (всенародным голосованием) 27 июня 2010 года (с изменениями и дополнениями от 11 декабря 2016 года);
2. Налоговый кодекс Кыргызской Республики № 230 от 17 октября 2008 года (с изменениями и дополнениями по состоянию на 13.04.2018 г.)
3. Закон Кыргызской Республики «О введении в действие Налогового кодекса Кыргызской Республики» от 17 октября 2008 года № 231 (с изменениями и дополнениями по состоянию на 16 июня 2017 года);
4. Административный процессуальный кодекс Кыргызской Республики (вступивший в законную силу с 1 июля 2017 года).
5. Договор о присоединении Кыргызской Республики к Договору о Евразийском экономическом союзе от 29 мая 2014 года, ратифицирован Законом Кыргызской Республики от 21 мая 2015 года №111;
6. Постановление Правительства Кыргызской Республики «О мерах по реализации требований норм Налогового кодекса Кыргызской Республики» от 30 декабря 2008 года № 736;
7. Постановление Правительства Кыргызской Республики от 20 апреля 2011 года № 177 «Об утверждении Положения о порядке применения и учета бланков строгой отчетности счетов-фактур по налогу на добавленную стоимость и форм налоговой отчетности по косвенным налогам»;
8. Г.Т. Ускенбаева, А.Д. Рыбалкина «Рассмотрение судами налоговых споров», Практическое пособие по коммерческому праву, Бишкек, 2017;
9. Постановление Пленума Верховного суда Кыргызской Республики от 3 июля 2017г. №7 «О некоторых вопросах порядка обжалования налогоплательщиком решений органов налоговой службы».

ЦЕЛИ МОДУЛЯ

По окончании курса слушатели должны знать:

- законодательство, регулирующее рассмотрение дел по налоговым спорам;
- признаки налоговых споров;
- особенности рассмотрения налоговых споров;
- определение закона, применимого к рассматриваемому спору.
- доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам;
- оценку доказательствам,

ОЖИДАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

По окончании модуля слушатели будут знать:

- законодательство, регулирующее рассмотрение дел по налоговым спорам;
- признаки налоговых споров;
- особенности рассмотрения налоговых споров;
- доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам;
- оценку доказательствам, определение закона, применимого к рассматриваемому спору;
- смогут самостоятельно подготовить судебный акт по налоговому спору.

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Экономика, основанная на частной собственности и на рыночных отношениях, не может благоприятно развиваться и достигать хороших результатов без налоговой системы, построенной на принципах демократии и верховенства Закона.

Налоги и сборы являются обязательными платежами в государственный бюджет, которые исчисляются из доходов или оборота, полученных физическим или юридическим лицом. При этом следует учитывать, что не любое обязательство перед государственным бюджетом должно рассматриваться как налог.

В соответствии со статьей 19 Налогового кодекса Кыргызской Республики, под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, взимаемый с налогоплательщика в соответствии с налоговым законодательством Кыргызской Республики.

Как показывает анализ статистических данных, налоговые споры являются одной из самых многочисленных и сложных категорий судебных дел. Как правило, они требуют не только самых серьезных познаний в различных отраслях материального права (налогового, финансового, гражданского, предпринимательского, трудового, семейного, международного частного, таможенного и др.), но и хороших практических навыков по применению процессуальных правил и процедур.

Данное обстоятельство требует правильной квалификации возникшего спора в качестве налогового, так как в противном случае существует вероятность ошибки в выборе подлежащих применению норм материального и процессуального права.

Налоговые споры возникают (п. 1 ст. 1 НК КР):

- из отношений по установлению, введению в действие и взиманию налогов в Кыргызской Республике;

- из отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля;
- из отношений по привлечению налогоплательщиков к ответственности за нарушение требований НК КР;
- из отношений по обжалованию решений органов налоговой службы, действий и (или) бездействия их сотрудников (должностных лиц).

Из вышеуказанного следует, что не всякий спор, возникший между налоговым органом и налогоплательщиком (юридическим или физическим лицом), является налоговым спором, а также, не любое обязательство перед государственным бюджетом должно рассматриваться, как налог. К налоговому спору относится только тот спор, который действительно вытекает из налоговых правоотношений.

Во всех иных случаях (например, споры, связанные с нарушением порядка работы с денежной наличностью; с нарушением законодательства о государственной регистрации юридических лиц и др.) споры, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, не могут рассматриваться в качестве налоговых.

Судам следует разграничивать решения, принимаемые на основании НК КР, от других решений, принимаемых тем же налоговым органом, но на основании других нормативных актов, и принимать во внимание то, что требование Раздела VI НК КР распространяются только на решения органов налоговой службы, принимаемые в соответствии с НК КР. При осуществлении органами налоговой службы функций, не входящих в сферу отношений, регулируемых НК КР, их решения, действия и бездействие могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном Законом КР «Об основах административной деятельности и административных процедурах».

Исходя из своей экономической сущности, налоги выполняют две основные функции: фискальную и экономическую.

-фискальная функция налогов (от лат. слова *fiscus*-государственная казна) заключается в том, что налоги являются основным источником формирования государственной финансовых ресурсов (государственного бюджета и внебюджетных фондов);

-экономическая функция налогов заключается в том, что налоги позволяют стимулировать, регулировать и иным путем воздействовать на экономические интересы хозяйствующих субъектов, с целью регулирования количественных и качественных параметров воспроизводства.

Налоговое законодательство классифицирует налоги на:

- **прямые налоги** (устанавливаются непосредственно на доход, имущество, вид деятельности)

- **косвенные налоги** (в виде надбавки в цену товара или услуги).

Исходя из характера ставок по налогам, то их можно классифицировать на:

- пропорциональные налоги** - когда ставки устанавливаются в определенной фиксированной доле (проценте) к доходу или стоимости имущества плательщика (налогооблагаемой базе), независимо от их величин;

- **прогрессивные налоги** – когда ставки налогов увеличиваются с ростом стоимости объекта обложения;

- **дегрессивные (регрессивные) налоги** - когда величина налогового изъятия обратно пропорциональна стоимости объекта обложения. Дегрессивное налогообложение, как правило, характерно для косвенных налогов;

- **общие налоги** - предназначены в основном для финансового обеспечения текущих и капитальных расходов государства (налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, подоходный налог с физических лиц и др.);

- **специальные налоги** - имеют целевое назначение и закреплены за отдельными расходами государства или специальными бюджетными и внебюджетными фондами (платежи за природные ресурсы).

1.1. Виды налоговых споров, рассматриваемых судом

Налоговый спор, разрешаемый судом, представляет собой как материальное, так и процессуальное правоотношение, возникает после оценки деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налоговых органов. Налоговый спор, как правило, возникает после проведенной проверки (выездной, камеральной) и ее оценки со стороны налогового органа деяния (действий или бездействий) налогоплательщика.

Несмотря на то, что в соответствии с налоговым законодательством, возникший и неразрешенный конфликт между налоговым органом и

налогоплательщиком является предметом рассмотрения со стороны государства в лице налогового органа, как показывает практика, большая часть споров становится предметом рассмотрения судебных органов.

К признакам налогового спора, как материального отношения, между субъектами налоговых отношений, относятся:

- 1) его субъектный состав, который включает в себя налоговый орган и юридическое лицо (индивидуального предпринимателя) в качестве налогоплательщика; налоговый орган и физическое лицо в качестве налогоплательщика;
- 2) содержание, которое состоит в наступивших разногласиях по поводу выполнения юридическим лицом (индивидуальным предпринимателем) либо физическим лицом требований налогового законодательства;
- 3) неразрешенность конфликта, который породил налоговый спор, в результате различия во мнениях налогового органа и налогоплательщика по поводу объема прав и обязанностей налогоплательщика.

К признакам процессуальных отношений, сложившихся при разрешении налогового спора между субъектами налоговых отношений, можно отнести:

- 1) характер спора;
- 2) обязательным субъектом возникших отношений является суд, как властный государственный орган, уполномоченный, в соответствии с законом, рассматривать неразрешенный спор;
- 3) наличие процессуальной формы совершения юридических действий.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что:

Налоговый спор - это вид юридического спора между государственным органом и иными участниками налоговых правоотношений по поводу исчисления и уплаты налогов.

Исходя из анализа сложившейся судебной практики, современные налоговые споры можно разделить на несколько видов:

- 1) по искам органов налоговой службы к налогоплательщикам о принудительном взыскании сумм задолженности по налогам, подлежащим уплате;
- 2) по искам налогоплательщиков к органам налоговой службы о взыскании из бюджета излишне уплаченных налогов;
- 3) по административным заявлениям налогоплательщиков к органам Государственной налоговой службы о признании недействительными (полностью или частично) решений уполномоченных органов налоговой службы либо действий (бездействия) их должностных лиц.
- 4) по административным искам на бездействия налоговых органов

1.2. Порядок урегулирования налогового спора

Порядок урегулирования налогового спора, между налоговым органом налогоплательщиком, возникший по результатам проверки, имеет следующие этапы:

1. По завершении выездной проверки, должностное лицо органа налоговой службы составляет акт налоговой проверки, который должен соответствовать статье 105 НК КР.

Завершением срока выездной проверки считается дата вручения налогоплательщику акта по выездной проверке. Акт по выездной проверке должен быть вручен налогоплательщику не позднее даты окончания выездной проверки, указанной в предписании. При этом, к акту по выездной проверке прилагаются необходимые копии документов, расчеты, произведенные должностным лицом органа налоговой службы, и другие материалы, полученные в ходе проверки.

В соответствии с требованиями Налогового кодекса Кыргызской Республики акт по выездной проверке составляется в количестве не менее двух экземпляров и подписывается должностным лицом органов налоговой службы, проводившим проверку, и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем или их налоговым

представителями. В случае, когда указанные лица уклоняются от подписания акта, об этом в акте делается соответствующая отметка.

Один экземпляр акта по выездной проверке вручается налогоплательщику. При получении акта по выездной проверке налогоплательщик обязан сделать отметку о его получении.

2.Налогоплательщик, получивший от налогового органа акт по результатам выездной проверки, по результатам которой налогоплательщику начислены налоги, подлежащие уплате в бюджет, вправе в течение 10 дней представить в этот же налоговый орган письменные возражения, приложив документы, обосновывающие возражение.

Завершением срока выездной проверки считается дата вручения налогоплательщику акта по выездной проверке. При этом, законодатель установил, что Акт по выездной проверке должен быть вручен налогоплательщику не позднее даты окончания выездной проверки, указанной в предписании.

К акту по выездной проверке прилагаются необходимые копии документов, расчеты, произведенные должностным лицом органа налоговой службы, и другие материалы, полученные в ходе проверки.

3.Акт по выездной проверке составляется в количестве не менее двух экземпляров и подписывается должностным лицом органов налоговой службы, проводившим проверку, и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем или их налоговым представителями. В случае, когда указанные лица уклоняются от подписания акта, об этом в акте делается соответствующая отметка. Один экземпляр акта по выездной проверке вручается налогоплательщику. При получении акта по выездной проверке налогоплательщик обязан сделать отметку о его получении.

Материалы выездной проверки рассматриваются руководителем или заместителем руководителя органа налоговой службы, проводившего проверку, не позднее 10 рабочих дней, с даты вручения налогоплательщику акта по выездной проверке.

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту выездной проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии налогоплательщика или его налогового представителя.

Особенностью такого порядка рассмотрения жалобы на акт, по результатам проверки, является то, что орган налоговой службы вручает налогоплательщику решение о времени и месте рассмотрения материалов выездной проверки не позднее чем за 5 рабочих дней, до даты такого рассмотрения. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

4. По результатам рассмотрения материалов выездной проверки руководитель или заместитель руководителя органа налоговой службы выносит решение:

- 1) о начислении и/или уменьшении налога, пени;
- 2) о не привлечении налогоплательщика к ответственности;
- 3) о продлении срока проведения выездной проверки в пределах сроков, установленных Налоговым кодексом КР (ч.3 ст. 102 НК КР)

Решение по результатам рассмотрения материалов выездной проверки выносится и вручается налогоплательщику не позднее 3 рабочих дней с даты рассмотрения материалов выездной проверки.

Решение органа налоговой службы о начислении сумм налогов, пени и налоговых санкций вручается налогоплательщику. Налогоплательщик, получивший решение о начислении сумм налогов, пени и налоговых санкций, обязан исполнить его в течение 30 дней со дня, следующего за днем вручения решения, если налогоплательщик не обжаловал решение по результатам выездной проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом КР.

5. Решение органа налоговой службы вручается налогоплательщику лично, либо вручается его налоговому представителю, либо направляется по почте, по последнему известному адресу нахождения налогоплательщика. В случае направления решения органа налоговой службы по почте, оно направляется налогоплательщику с уведомлением о вручении.

Несоблюдение должностным лицом органов налоговой службы данных требований, может являться основанием для отмены решения органов налоговой службы и привлечения должностного лица к ответственности, предусмотренной законодательством Кыргызской Республики.

6. По выявленным нарушениям, за которые налогоплательщик (физическое лицо или должностное лицо налогоплательщика – организации) подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо органа налоговой службы, где зарегистрирован данный налогоплательщик, составляет протокол об административном правонарушении и выносит решение о привлечении налогоплательщика к административной ответственности в форме постановления об административной ответственности в соответствии с Кодексом Кыргызской Республики об административной ответственности.

Форма решения органа налоговой службы об административной ответственности устанавливается Правительством Кыргызской Республики.

Таким образом, Налоговым кодексом установлено, что вручив налогоплательщику акт, по результатам налоговой проверки, органы территориальной налоговой службы, выносят два решения. По первому решению налогоплательщик извещается о времени и месте рассмотрения его возражений на акт налоговой проверки. Возражения рассматриваются вместе с Актом проверки и второе решение, которое выносится по результатам проверки – о начислении или уменьшении налогов, пени (ст.106 Налогового кодекса Кыргызской Республики).

Затем на это решение подается жалоба в уполномоченный орган.

Часть 7 ст.149 НК КР определяет предметом оспаривания в суде решение уполномоченного налогового органа. Решение налогового органа в судебном порядке может быть оспорено только совместно с решением уполномоченного налогового органа. Самостоятельное обжалование решения налоговой службы в суд возможно только в случае, предусмотренном ч.6 ст.147 НК КР, когда по факту занижения налогового обязательства, в связи с которым возбуждено уголовное дело, жалоба налогоплательщика не подлежит рассмотрению в органах налоговой службы. Такое решение налогового органа может быть оспорено в судебном порядке без решения уполномоченного налогового органа. В случае обжалования только решения налогового органа судам

следует отказывать в принятии заявления на основании п.1 ч.1 ст.135 ГПК КР, а по принятым к производству делам - прекращать производство на основании п.1 ст.221 ГПК КР (с 1 июля 2017 года на основании п.1 ст.186 АПК КР).

1.3. Сроки и порядок обжалования решения органов налоговой службы

Все налоговые споры должны пройти обязательную установленную Налоговым кодексом КР *досудебную процедуру обжалования* в государственном налоговом органе – Государственной налоговой службе при Правительстве КР (ГНС при ПКР). В случае несогласия с решением уполномоченного налогового органа (апелляционной инстанции) ГНС при ПКР налогоплательщик имеет право обратиться в суд с заявлением о признании недействительным полностью либо в части окончательного решения уполномоченного налогового органа.

В соответствии с требованиями налогового законодательства, рассмотрение жалобы налогоплательщика на решение органов налоговой службы производится уполномоченным налоговым органом, которым является апелляционная инстанция Государственной налоговой службы при Правительстве КР.

В соответствии с требованиями ст.147 НК КР, жалоба налогоплательщика на решение органов налоговой службы (решения вынесенного территориальным налоговым органом) подается в уполномоченный налоговый орган, в течение 30 календарных дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику данного решения.

Копия жалобы должна быть направлена налогоплательщиком в орган налоговой службы, решение которого обжалуется.

Следует учесть, что тридцатидневный срок для подачи жалобы на решение территориального органа налоговой службы, является пресекательным, и его восстановление не предусмотрено налоговым кодексом. Поэтому, если налогоплательщик подал жалобу на решение органов налоговой службы по истечении срока, установленного ч.1 ст. 147 НК КР, то эта жалоба налогоплательщика не подлежит рассмотрению в уполномоченном налоговом органе.

Между тем, налоговым законодательством предусмотрено, что жалоба, поданная в нарушение положений Налогового кодекса КР, регулирующего сроки и порядок обжалования решений органов налоговой службы, уполномоченным налоговым органом возвращается заявителю с указанием причины. Налогоплательщик, после устранения причин, явившихся поводом для возврата его жалобы, имеет право повторно направить жалобу в уполномоченный налоговый орган в течение 10 дней, следующих за днем получения возвращенной жалобы.

В данном случае, налоговым кодексом установлено, что по факту занижения налогового обязательства, в связи с которым возбуждено уголовное дело, жалоба налогоплательщика не подлежит рассмотрению в органах налоговой службы. При этом, налогоплательщик имеет право обратиться в уполномоченный орган для получения экспертного заключения по указанному факту (пункт 6 статьи 147 НК КР).

Исходя из содержания требования данной нормы, в практике возник вопрос, какой орган, является уполномоченным органом, которому предоставлено право выдачи такого экспертного заключения. Предполагается, что таким органом является Департамент судебных экспертиз, которому предоставлено право давать экспертные заключения.

По форме и по-своему содержанию, жалоба налогоплательщика должна соответствовать требованиям статьи 148 НК КР.

Налоговым кодексом КР установлен конкретный порядок рассмотрения жалобы налогоплательщика. Так, на жалобу налогоплательщика направляется решение в отношении существа жалобы в срок не позднее 30 календарных дней, следующих за днем получения данной жалобы. При этом, срок рассмотрения жалобы исчисляется со дня, следующего за днем регистрации жалобы в уполномоченном налоговом органе, и истекает в день направления решения налогоплательщику.

Если в период рассмотрения жалобы от налогоплательщика поступили дополнения к первоначальной жалобе по взаимосвязанным налогам и платежам, срок рассмотрения по основной и дополнительной жалобам начинается со дня, следующего за днем поступления дополнения.

При этом, срок рассмотрения жалобы прерывается в случаях назначения встречной проверки, перепроверки, направления запросов в соответствующие органы для разъяснения порядка применения положений по вопросам налогообложения уполномоченным органам других государств в соответствии с международными договорами. В этом случае, налогоплательщику направляется промежуточное решение о том, что окончательное решение по жалобе будет принято после выполнения соответствующих процедур, предусмотренных налоговым законодательством.

Устанавливая сроки рассмотрения жалобы налогоплательщика уполномоченным налоговым органом, п.3 статьи 149 НК КР устанавливает, что жалоба налогоплательщика считается удовлетворенной, если уполномоченный налоговый орган не направил налогоплательщику свое решение в течение тридцати дней, с момента поступления жалобы налогоплательщика в уполномоченный налоговый орган (п.1 ст. 149 НК КР).

Следует отметить, что Налоговым кодексом предусмотрены виды решений, которые уполномоченный налоговый орган вправе принять по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Так, по результатам рассмотрения жалобы, уполномоченный налоговый орган принимает одно из нижеследующих решений:

- 1) удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 2) частично удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 3) отказывает в удовлетворении жалобы налогоплательщика.

Следует иметь в виду, что решение, об удовлетворении жалобы налогоплательщика или частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика, отменяет предыдущее решение органа налоговой службы.

Исходя из требований, предъявляемых к принимаемым решениям, Налоговым кодексом КР установлено требования к содержанию решения, принимаемого уполномоченным налоговым органом службы.

статьей 82 Налогового кодекса КР предусмотрено, что решение принимается органом налоговой службы в соответствии с требованиями налогового законодательства и должно содержать в себе ответы по всем вопросам, имеющим юридически значимые последствия для налогоплательщика.

Если в жалобе содержится вопрос, по которому заявителю неоднократно направлялись решения по существу в связи с ранее направляемыми жалобами, и при этом в жалобе не приводятся новые доводы или обстоятельства, уполномоченный налоговый орган вправе принять решение о безосновательности очередной жалобы и прекращении переписки с налогоплательщиком по данному вопросу при условии, что указанная жалоба и ранее направляемые жалобы направлялись в один и тот же орган. О данном решении налогоплательщик информируется письменно.

Налогоплательщик, не согласный с решением уполномоченного налогового органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение в судебном порядке по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными для административных дел (ст. 149 НК КР). Такое правило обжалования решений органов налоговой службы существовало при действии старого ГПК Кыргызской Республики. С 1 июля 2017 года обжалование решений уполномоченного органа налоговой службы производится по правилам, установленным Административным процессуальным кодексом Кыргызской Республики.

Решение уполномоченного органа налоговой службы доводится до налогоплательщика путем его вручения.

Форма и порядок принятия решения устанавливаются уполномоченным налоговым органом. Если форма решения не установлена, оно составляется в произвольной форме.

1.4. Порядок вручения налогоплательщику решения уполномоченного органа налоговой службы.

Налоговым кодексом КР установлены определенные требования к порядку вручения налогоплательщику решения органов налоговой службы.

Так, решение органов налоговой службы считается, надлежащим образом, врученным налогоплательщику, если оно:

- 1) доставляется по последнему адресу осуществления налогоплательщиком экономической деятельности или по последнему его зарегистрированному адресу в Кыргызской Республике или налоговому представителю налогоплательщика лично под роспись или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения;
- 2) выдается налогоплательщику или его налоговому представителю в налоговом органе лично под роспись.

В случае, когда решение направляется налогоплательщику по почте заказным письмом, то решение считается врученным на дату получения или отказа от получения заказного письма, указанную в квитанции о вручении.

Следует отметить, что в соответствии с требованиями Налогового кодекса КР, решение имеет силу только в том случае, если оно не противоречит налоговому кодексу, отвечает требованиям налогового кодекса и вручается налогоплательщику в порядке, установленном налоговым кодексом.

Учитывая, что Налоговым кодексом КР установлены строгие требования к порядку вручения решения уполномоченного налогового органа, то решение не будет считаться действительным или имеющим силу при несоблюдении требований, указанных в Кодексе, даже если налогоплательщику было известно о принятом решении и его содержании.

Представление доказательств факта надлежащего вручения налогоплательщику решения уполномоченного налогового органа, является задачей органа налоговой службы (п.3,4 ст. 83 НК КР).

2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

2.1. Подведомственность и подсудность налоговых споров

Исходя из процессуального законодательства, налоговые споры, за исключением исков налоговых органов о взыскании с физических лиц – граждан задолженности по налогам, подлежат рассмотрению в межрайонном суде.

Следует отметить, что иски налоговых органов о взыскании с физических лиц – граждан задолженности по налогам, подлежат рассмотрению районными судами, по правилам искового производства. Все остальные иски, возникающие из налоговых правоотношений, исходя из субъектного состава участников, рассматриваются межрайонными судами, по правилам, установленным Административным процессуальным кодексом Кыргызской Республики (вступившим в законную силу с 1 июля 2017 года).

Определяя подсудность возникших налоговых споров, следует исходить из требований ст. 28 Гражданского процессуального кодекса Кыргызской Республики (в новой редакции) исходя из которой, судом первой инстанции по искам налоговых органов о взыскании с граждан-физических лиц (налогоплательщиков) суммы налоговой задолженности (недоимки) является районный суд, по месту жительства ответчика - налогоплательщика.

По всем остальным видам налоговых споров (о признании недействительными решений органов налоговой службы и оспаривании действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, судом первой инстанции является межрайонный суд, по месту нахождения налогового органа, чье окончательное решение оспаривается налогоплательщиком

При оспаривании налогоплательщиком действий (бездействия) налоговых органов либо их должностных лиц, судом первой инстанции является межрайонный суд, по месту нахождения органа налоговой службы или его должностных лиц, чьи действия оспариваются.

При обжаловании актов, действий или бездействий нескольких органов налоговой службы и их должностных лиц заявление подается в суд по месту нахождения одного из органов и их должностных лиц по выбору заявителя.

Как показывает анализ судебной практики, имеются трудности в определении подведомственности налоговых споров с гражданами - предпринимателями, когда последние к моменту рассмотрения дела утрачивали статус

предпринимателя. В этом случае следует иметь в виду, что с момента прекращения действия государственной регистрации граждан в качестве индивидуального предпринимателя, дела с участием указанных граждан, в том числе и связанные с осуществлявшейся ими ранее предпринимательской деятельностью, подведомственны судам общей юрисдикции (районным судам), за исключением случаев, когда такие дела были приняты к производству межрайонным судом с соблюдением правил о подведомственности до прекращения действия государственной регистрации.

Следует отметить, что статьей 152 Налогового кодекса КР определен порядок обжалования действий и/или бездействия должностных лиц органов налоговой службы. В соответствии с данной нормой, действия и/или бездействие должностного лица органов налоговой службы обжалуются в порядке, предусмотренном законодательством Кыргызской Республики.

2.2. Подготовка дела к судебному разбирательству

Исходя из требований нового АПК КР, подготовка дела к судебному процессу является исходной и крайне важной стадией, направленной на правильное разрешение возникшего налогового спора. Опыт показывает, что от качества и эффективности проделанной на данной стадии работы, во многом зависит законность и обоснованность разрешения налогового спора в процессе.

Подготовка дела к судебному разбирательству по налоговому спору, также как и по любому другому делу, рассматриваемому по правилам административного судопроизводства, направлена на решение задач, указанных в ст. 122 АПК КР.

Таковыми задачами являются:

- 1) разрешение вопроса о соблюдении срока на подачу иска;
- 2) уточнение обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения дела;
- 3) определение правоотношений сторон и закона, которым следует руководствоваться;
- 4) разрешение вопроса о составе участников процесса;

- 5) обеспечение представления необходимых доказательств сторонами и иными участниками процесса;
- 6) примирение сторон на условиях, предусмотренных ст. 41 АПК КР.

Предполагается, что данный перечень мероприятий, направленных на подготовку дела к судебному разбирательству не может являться исчерпывающим. Поэтому, в процессе подготовки дела к судебному разбирательству, в соответствии с ч. 1 ст. 123 АПК КР, судья производит следующие действия:

- 1) разрешает вопрос о рассмотрении дела в устном или упрощенном (письменном) процессе;
- 2) при подаче истцом ходатайства о рассмотрении дела в порядке упрощенного (письменного) процесса выясняет мнение других участников процесса относительно применения такого порядка и устанавливает срок для представления в суд возражений относительно применения этого порядка;
- 3) обязывает ответчика представить письменное возражение на иск в срок, установленный судьей;
- 4) разрешает вопрос о привлечении к участию в деле ответчиков и третьих лиц;
- 5) устанавливает ответчика или решает вопрос о его замене с согласия истца, если в заявлении ответчик не указан или указан неправильно, а также об исключении ответчика;
- 6) по ходатайству сторон либо собственной инициативе разрешает вопрос о вызове свидетелей в судебное заседание;
- 7) назначает экспертизу, экспертов для ее проведения с учетом мнения сторон, а также разрешает вопрос о привлечении к участию в деле специалистов, переводчика;
- 8) по ходатайству участников процесса содействует в истребовании от организаций или граждан письменных и вещественных доказательств, аудио-

и видеозаписи либо осуществляет данные действия по собственной инициативе;

9) в случаях, не терпящих отлагательства или невозможности доставки в суд, производит с извещением участников процесса осмотр на месте письменных и вещественных доказательств;

10) направляет судебные поручения;

11) разрешает вопрос об обеспечении иска;

12) назначает день, время и место предварительного судебного заседания и извещает об этом участников административного процесса;

13) по заявлению истца принимает определение о возвращении поданного им иска;

14) совершает иные необходимые процессуальные действия.

Как указывалось, выше, в соответствии с требованиями п.п.6 ст. 122 АПК КР, одной из важных задач подготовки административного дела к судебному разбирательству является приведение сторон к примирению, на условиях, предусмотренных ст. 41 АПК КР. Однако, учитывая, что по налоговым спорам всегда затрагиваются интересы государства (одной из статей пополнения бюджета являются поступившие налоги), то представляется, что заключение мирового соглашения по налоговым спорам невозможно. Данный вывод соответствует требованиям ч. 2 ст. 41 АПК КР.

Исходя из существа заявленных требований, подготовка дела к судебному разбирательству осуществляется по правилам, в порядке и сроки, предусмотренные АПК КР, в зависимости от заявленных требований.

Так, подготовка дела к судебному разбирательству по требованиям налогового органа к физическому лицу, осуществляется в соответствии с требованиями гл. 15 ГПК КР (в редакции 2017 года).

В том случае, если предметом заявленных требований является административный спор, то подготовка дела к судебному разбирательству

осуществляется по правилам, в порядке и сроки, установленные гл. 12 АПК КР.

2.3. Срок обращения в суд по налоговым спорам

Понятием «срок» определяют либо период времени, либо конкретный момент во времени. С наступлением срока связаны определенные правовые последствия. Эффективность защиты прав и восстановления нарушенного права напрямую зависит от определения срока, в пределах которого лицо может обратиться с жалобой на решение или действие должностного лица. Поэтому особенно важно определить временные пределы возможности обжалования решения, вынесенного налоговым органом по результатам налоговой проверки.

После того, как налогоплательщик пройдет процедуру досудебного обжалования, он имеет право обратиться в суд.

Срок обращения в судебные органы в Налоговом кодексе не определен, НК КР отсылает к действующему законодательству, т.е. должны быть применены нормы Административного процессуального кодекса КР, в частности п.7 ст. 149 Административно-процессуального кодекса Кыргызской Республики, который предусматривает, что налогоплательщик, не согласный с решением уполномоченного органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение по общим правилам судопроизводства с особенностями, установленными для административных дел.

Таким образом, необходимо руководствоваться положениями статьи 110 АПК КР, которая устанавливает сроки обращения в суд по административным делам.

АПК КР и НК КР определяют сроки обращения в суд по налоговым спорам, и ставят эти сроки в зависимость от сути заявленных истцом требований. Так:

1) при предъявлении требований о признании недействительными решений и уведомлений налоговой службы срок давности обращения в суд определяется ч.1 ст. 110 АПК КР и составляет 3 месяца, со дня вступления в силу решения

административного органа по административной жалобе, рассмотренной в соответствии с законодательством об административных процедурах;

2) при предъявлении требований о взыскании налоговой задолженности налоговым органом с налогоплательщика срок исковой давности регулируется ст. 58 НК КР и устанавливается в 6 лет со дня: окончания налогового периода по налогу; прекращения действия отсрочки или рассрочки, в случае неуплаты отсроченной или рассроченной суммы налоговой задолженности; вручения налогоплательщику уведомления по налоговому обязательству, возникшему в результате проведения налоговой проверки;

3) по другим требованиям, возникающим из налогового обязательства которыми могут быть требования о зачете излишне уплаченной суммы налога или возврате из бюджета излишне уплаченной суммы налогов, применяется общий срок исковой давности, определяемый в 3 года после окончания соответствующего налогового периода.

4) при рассмотрении жалоб на бездействие (например, нерассмотрение жалобы налогоплательщика) срок давности обращения в суд определяется ч.3 ст. 110 АПК КР - в течение трех месяцев по истечении тридцати рабочих дней со дня обращения истца в соответствующий административный орган.

2.4. Сроки рассмотрения дел, вытекающих из налоговых споров

Исходя из того, что процессуальным законом налоговые споры отнесены к административным делам, то на налоговые споры распространяются сроки рассмотрения дел, определенные ч.3 ст. 112 АПК КР (5 дней на принятие иска к производству), ч.5 ст. 121 АПК КР (2 месяца, с момента принятия иска к производству на подготовку дела к судебному разбирательству) и ч.1 ст. 129 АПК КР (2 месяца на рассмотрение дела по существу, включая срок на вынесение решения по делу).

Таким образом, срок рассмотрения дела в суде первой инстанции составляет 4 месяца и 5 дней с момента поступления дела в суд первой инстанции.

Срок рассмотрения дела судом апелляционной инстанции определен ст. 217 АПК КР, которая предусматривает, что поступившее по апелляционной жалобе (представлению) дело, должно быть рассмотрено в течение двух месяцев, со дня его поступления в суд апелляционной инстанции. При этом следует иметь в виду, что срок подготовки дела к рассмотрению в апелляционной инстанции, составляющий 10 дней (ч.3 ст. 223 АПК КР), включен в общий срок рассмотрения дела апелляционной инстанцией, который не может превышать двух месяцев, с момента поступления дела в суд апелляционной инстанции.

Срок рассмотрения дела судом кассационной инстанции (судебной коллегией Верховного суда КР) определен ст. 251 АПК КР, которая предусматривает, что поступившее по кассационной жалобе (представлению) дело, подлежит рассмотрению в течение двух месяцев, со дня его поступления в суд кассационной инстанции.

2.5. Доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам

Доказывание в налоговых спорах существенно отличается от доказывания в спорах гражданско-правового характера. Как правило, в первом случае доказательственная база является более объемной и включает документы различного характера (не только документы налогового учета и документы, оформляемые в процессе налогового контроля, но и гражданско-правовые документы, первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, организационно-распорядительные документы организаций, справки компетентных органов, экспертные заключения и т. д.).

В качестве доказательств, суд может рассматривать:

- письменные доказательства;
- вещественные доказательства;
- объяснения лиц, участвующих в деле;
- заключение эксперта;
- показания свидетеля;
- иные документы и материалы, содержащие сведения об

обстоятельствах, имеющих значение для правильного рассмотрения дела.

Письменными доказательствами являются договоры, акты, справки, счета-фактуры, накладные и иные документы, выполненные в форме

цифровой, графической записи или иным способом, позволяющим установить достоверность документа.

Из положений статей 50, 51, 113, 114, 115, 116 НК КР следует, что право налогового органа осуществлять сбор доказательств, равно как и право налогоплательщика знакомиться с этими доказательствами, представлять возражения против выводов налогового органа и подтверждающие такие возражения доказательства, предоставляются им на всех стадиях осуществления налогового контроля вплоть до вынесения вышестоящим налоговым органом окончательного решения по жалобе налогоплательщика на решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2.6. Оценка доказательств.

Согласно части 1 ст. 55 АПК КР суд оценивает доказательства по-своему внутреннему убеждению, основанному на беспристрастном, всестороннем, объективном и полном рассмотрении имеющихся в деле доказательств в их совокупности, руководствуясь законом, и, в соответствии с ч. 1 ст. 52 УПК КР, суд принимает только те, из представляемых доказательств, которые имеют значение для дела.

В соответствии со ст. 53 АПК КР допустимым будет то доказательство, которое отвечает требованиям закона и в том случае, если обстоятельства дела, которые по закону должны быть подтверждены определенными средствами доказывания, не могут подтверждаться никакими другими средствами доказывания.

В ст.54 АПК КР предусматриваются основания освобождения от доказывания. К таким основаниям относятся:

- факт, признанный судом общеизвестным, не нуждается в доказывании;
- факт, установленный вступившим в силу решением суда в его резолютивной части, не требуется доказывать вновь при рассмотрении административного дела;

- факт, установленный вступившим в силу решением суда в его мотивировочной части, не требуется доказывать вновь при рассмотрении административного дела, в котором участвуют те же участники процесса;
- вступивший в законную силу приговор суда обязателен для суда при рассмотрении административного дела только по фактам, согласно которым установлены определенные действия и совершившие их лица;
- не нуждаются в доказывании факты, которые не оспариваются противной стороной, за исключением случая, когда суд считает, что их доказывание необходимо;
- факт, который законом считается установленным, не нуждается в доказывании при рассмотрении дела.

Существенное значение имеет вопрос о распределении бремени доказывания по налоговому спору.

По положениям ст. 11 и 12 НК КР обязанность доказывания обстоятельств, имеющих значение для дела, возлагается на то лицо, участвующее в деле, которое на них ссылается в обоснование своих требований или возражений.

Также надо учитывать, что налоговые споры рассматриваются, как административные дела, значит в соответствии с требованиями ч. 1 ст. 51 АПК КР обязанность доказывания законности и обоснованности акта, действия (бездействия), обжалуемого в суде, возлагается на ответчика, принявшего такой акт или допустившего такое действие (бездействие). При этом, ответчик может ссылаться лишь на те основания, которые послужили принятию административного акта.

Исходя из требований АПК КР, именно на налоговый орган переходит бремя доказывания обстоятельств, связанных с обоснованием совершения налогоплательщиком правонарушения; именно налоговый орган обязан предоставить документы и сведения в подтверждение своих выводов относительно правильности исчисления налоговой базы и налога при доначислении сумм налогов.

Судебная практика разрешения налоговых споров, в соответствии с требованиями Налогового кодекса КР, исходит из презумпции добросовестности налогоплательщиков и иных участников правоотношений в сфере экономики.

В связи с этим предполагается, что действия налогоплательщика, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, экономически оправданны, а сведения, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности – достоверны.

2.7. Вынесение решения по налоговому спору

Акт суда первой инстанции, которым дело разрешается по существу, выносится в форме решения. Решение выносится именем Кыргызской Республики (ст. 171 АПК КР).

Порядок вынесения решения судом первой инстанции и требования, предъявляемые процессуальным законом к решению суда первой инстанции, в том числе и по налоговым спорам, определены гл. 14 АПК КР.

Решение по налоговому спору, как и решение по всем административным делам, должно соответствовать требованиям ст. 175 АПК КР.

Порядок, сроки вынесения решения и требования, предъявляемые к судебным актам суда апелляционной инстанции, в том числе и к решениям, принимаемым судом апелляционной инстанции, включая судебные акты по налоговым спорам, определены ст. 235 АПК КР.

Ст. 264 АПК определены требования к содержанию актов суда кассационной инстанции.

При этом, следует отметить, что каких-либо особенностей, предъявляемых процессуальным законом к актам судов всех трех инстанций, принимаемым по налоговым спорам, АПК КР не содержит.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Исходя из требований НК КР (ст. 149 п. 5 и ст.150) следует, что в отношении начисленного налогового обязательства действуют два решения: решение территориального налогового органа (районного Управления ГНС) и решение уполномоченного налогового органа (ГНС при ПКР).

1) решение уполномоченного налогового органа (вышестоящей инстанции), которое подлежит обжалованию в суд, не может существовать отдельно от решения налогового органа (территориального), которое в соответствии с требованиями НК КР подлежит обжалованию в тридцатидневный срок в уполномоченный орган (ГНС при ПКР).

Несмотря на то, что в соответствии с требованиями Налогового кодекса в суде может быть оспорено только решение уполномоченного органа (ГНС при ПКР), в целях полной защиты нарушенного права налогоплательщик вправе оспаривать в суде два решения (полностью либо в части) в рамках одного судебного дела. Только разрешение вопросов о законности и обоснованности обоих решений позволит разрешить вопрос однозначно и полностью.

Таким образом, для обеспечения принципа системности при рассмотрении судом заявления о признании недействительным ненормативного правового акта уполномоченного налогового органа, принятого по результатам налоговой проверки, одновременно рассматривается вопрос о законности произведенного начисления налога, подлежащего уплате в бюджет, соответственно, решается вопрос относительно юридической судьбы акта, вынесенного вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Введение обязательного порядка рассмотрения жалоб налогоплательщика вызвано необходимостью урегулирования возникшего налогового спора. Предполагается, что в результате обращения с жалобой о несогласии с произведенным начислением налога, в уполномоченный налоговый орган, спор будет урегулирован до обращения в суд, что повлечет разгрузку судебной системы.

Налоговый кодекс устанавливает обязательный порядок любого обжалования (а не только апелляционного) решения налогового органа (п. 7 ст. 149 НК КР). Следовательно, налогоплательщик, не согласный с произведенным доначислением налогов, обязан в любом случае обратиться сначала с жалобой в вышестоящий уполномоченный налоговый орган, а затем, будучи не согласным с окончательным решением уполномоченного налогового органа –

в суд по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными для административных дел.

По отдельным вопросам налоговых споров в данное время сложилась определенная судебная практика:

Так, в случае, если была соблюдена обязательная установленная законом процедура рассмотрения жалобы налогоплательщика и жалоба была частично удовлетворена и возвращена в районный (территориальный) орган ГНС для пересмотра решения, но тем не менее, налогоплательщик не согласен с вынесенным решением, то повторно соблюдения установленной процедуры обжалования решения о начислении налогов (измененного решения) не требуется, т.к. данная процедура была соблюдена при обжаловании первичного решения.

Если по факту налогового правонарушения было возбуждено уголовное дело, то срок подачи административного иска в суд, исчисляется со дня получения органом налоговой службы постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика уполномоченный (вышестоящий) налоговый орган отменил (изменил) решение территориального налогового органа и принял другое решение, то в судебном порядке обжалуется только решение уполномоченного органа (ГНС при ПКР).

Если уполномоченный налоговый орган отказал в удовлетворении жалобы налогоплательщика и оставил без изменения решение территориального налогового органа, то в судебном порядке, допускается обжалование двух решений: решения уполномоченного органа и решение налогового органа (территориального). Вместе с тем, следует иметь в виду, что в соответствии с требованиями Налогового кодекса КР, в суд может быть обжаловано только решение уполномоченного налогового органа (ГНС при ПКР).

Таким образом, следует отметить, что решение налогового органа в судебном порядке может быть оспорено только совместно с решением уполномоченного налогового органа. Самостоятельное обжалование решения налоговой службы

в суд возможно только в случае, предусмотренном ч.6 ст.147 НК КР, когда по факту занижения налогового обязательства, в связи с которым возбуждено уголовное дело, жалоба налогоплательщика не подлежит рассмотрению в органах налоговой службы. Такое решение налогового органа может быть оспорено в судебном порядке без решения уполномоченного налогового органа. В случае обжалования только решения налогового органа судам следует отказывать в принятии заявления на основании п.1 ч.1 ст.135 ГПК КР, а по принятым к производству делам - прекращать производство на основании п.1 ст.221 ГПК КР (с 1 июля 2017 года на основании п.1 ст.186 АПК КР).

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Дайте понятие налогового спора.
2. Перечислите виды налоговых споров.
3. Каков порядок досудебного порядка урегулирования налогового спора?
4. Назовите основания для возвращения искового заявления по налоговому спору.
5. Назовите основания для оставления без рассмотрения искового заявления по налоговому спору.
6. Назовите основания для прекращения производства по делу по налоговому спору.
7. Каковы сроки исковой давности по налоговому спору?
8. Какова подведомственность и подсудность налоговых споров?
9. Каковы сроки рассмотрения дел по налоговому спору?
10. Каков порядок привлечения третьих лиц по делу о налоговых спорах?
11. Каков порядок разрешения судом ходатайств по налоговому спору?
12. Каков порядок назначения экспертизы по налоговому спору?
13. Возможно ли заключение мирового соглашения по налоговому спору?

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1.

Примерный перечень документов, необходимых для рассмотрения судом налоговых споров

1. По искам органов налоговой службы к налогоплательщикам о принудительном взыскании сумм задолженности по налогам, подлежащим уплате:

- исковое заявление;
- доказательство направления копии заявления ответчику;
- решение о начислении налога;
- документы, подтверждающие наличие у ответчика задолженности (акт проверки, решение руководителя налоговой службы, документы, подтверждающие соблюдение досудебного порядка урегулирования спора т. д.);
- копии учредительных документов ответчика (учредительный договор, устав, положение), свидетельство о государственной регистрации;
- переписка с ответчиком по спорному вопросу.

2. По искам налогоплательщиков к органам налоговой службы о взыскании из бюджета излишне уплаченных налогов:

- исковое заявление;
- доказательство направления копии заявления ответчику;
- решение о начислении налога;
- копии учредительных документов ответчика (учредительный договор, устав, положение), свидетельство о государственной регистрации;
- переписка с ответчиком по спорному вопросу;
- документы, подтверждающие переплату денежных средств истцом в бюджет (банковские документы);
- документы, на основании которых истец считает налоги излишне уплаченными (письма, акты экспертизы, аудиторские заключения, решения суда и др.).

3. По искам налогоплательщиков к органам Государственной налоговой службы о признании недействительными (полностью или частично) решений органов налоговой службы:

- исковое заявление;
- доказательство направления копии заявления ответчику;
- копии учредительных документов;
- решение органов налоговой службы, принятое в порядке ст. 106 НК КР;
- решение о начислении налога;
- документы, подтверждающие отсутствие у истца задолженности (акт проверки, документы, подтверждающие соблюдение досудебного порядка урегулирования спора т. д.);
- документы, подтверждающие обращение истца в вышестоящий орган ответчика, если такой порядок установлен законом или иным нормативным актом и результат обращения заявителя;
- переписка с ответчиком по спорному вопросу;
- документы, подтверждающие недействительность оспариваемого акта (письма, акты, решения компетентного органа, заключения экспертизы, аудиторские заключения).

Приложение 2.

ОБОБЩЕНИЕ судебной практики «О порядке обжалования налогоплательщиками решений органов налоговой службы»

В соответствии с планом работы Верховного Суда Кыргызской Республики на первое полугодие 2016 года запланировано обобщение судебной практики о порядке обжалования налогоплательщиками решений органов налоговой службы за 2014-2015 гг.

На изучение судебной практики из межрайонных судов города Бишкек и Чуйской области поступило всего 100 дел, из которых по 25 делам требования заявителей удовлетворены, по одному делу заявление удовлетворено частично, по 22 делам в удовлетворении заявления отказано, по 13 делам производство по делу прекращено, по 37 делам заявление оставлено без рассмотрения, а также 2 заявления возвращены заявителю. При проведении обобщения судебной практики были изучены и другие дела, рассмотренные судом надзорной инстанции.

Межрайонными судами при рассмотрении заявлений налогоплательщиков о признании недействительными решений органов налоговой службы о начислении налогов требования процессуального и материального законодательства в основном соблюдаются, однако, имеются некоторые недостатки, на которые следует обратить внимание.

Дела об оспаривании решений налоговых органов и действий (бездействий) его должностных лиц являются административными делами. Производство по административным делам судами осуществляется по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными главой 26 Гражданского процессуального кодекса Кыргызской Республики (далее по тексту ГПК КР).

Согласно ст.261 ГПК КР административные дела рассматриваются по первой инстанции межрайонными судами по месту нахождения органов налоговой службы, их должностных лиц, чьи акты, действия или бездействия обжалуются в суд. При обжаловании актов, действий или бездействий нескольких органов налоговой службы, и их должностных лиц заявление подается в суд по месту нахождения одного из органов и их должностных лиц по выбору заявителя.

Порядок обжалования решений налоговых органов установлен главой 20 Налогового кодекса Кыргызской Республики (далее по тексту НК КР). Пунктом 7 ст. 149 НК КР установлено, что налогоплательщик, не согласный с

решением уполномоченного налогового органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение в судебном порядке по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными для административных дел.

Решение органов налоговой службы является административным актом и согласно п.5 ст.82 НК КР форма и порядок принятия решения устанавливаются уполномоченным налоговым органом.

Если форма решения не установлена, оно составляется в произвольной форме, однако, оно должно содержать все необходимые сведения, в том числе перечисленные в ст. 150 НК КР. Как показывает судебная практика, имеются случаи выставления налогоплательщику решения налогового органа в форме уведомления, а также принятия решения уполномоченного налогового органа в форме письма, содержащее необходимые реквизиты.

Следует отметить, что согласно п.3 ст.4 ГПК КР, если законодательством установлен для определенной категории дел досудебный порядок урегулирования, либо он предусмотрен договором, такие дела могут быть переданы на рассмотрение суда, лишь после соблюдения этого порядка.

Согласно ст.62 Закона КР «Об основах административной деятельности и административных процедурах» административный акт, действие или бездействие административного органа обжалуются в административном (досудебном) порядке, а в последующем - в судебном порядке, за исключением случаев, предусмотренных статьей 44 и частью 3 статьи 57 указанного Закона.

Статьей 146 НК КР определено, что рассмотрение жалобы налогоплательщика на решение органов налоговой службы производится в уполномоченном налоговом органе.

Предметом обжалования в уполномоченном налоговом органе, а именно в ГНС при Правительстве КР, являются решения территориальных и Функциональных подразделений уполномоченного налогового органа, в том числе решения УГНС по ККН при Правительстве КР.

Органы налоговой службы состоят из уполномоченного налогового органа и из налоговых органов. Согласно глоссарию НК КР:

«уполномоченный налоговый орган» - центральный государственный орган налоговой службы Кыргызской Республики (ГНС при Правительстве КР - далее по тексту ГНС при ПКР).

«налоговые органы» - территориальные и/или функциональные подразделения уполномоченного налогового органа.

Судебная практика определила целесообразность обжалования на основании данной нормы, как решения уполномоченного налогового органа, так и решения налогового органа, поскольку решение уполномоченного налогового органа (ГНС при ПКР) принимается по решению налогового органа и потому необходимо дать оценку правомерности обоих актов органов налоговой службы.

Кроме того, такой подход обеспечивает своевременность защиты интересов налогоплательщика в случае удовлетворения его заявления, так как при признании судом недействительным только решения уполномоченного органа, возникает необходимость вынесения последним дополнительного решения об отмене решения налогового органа на основании судебного решения.

Из нормы, установленной абз.2 ч.5 ст. 149 НК КР, следует, что сам налоговый орган без судебного решения или решения уполномоченного налогового органа не может отменить свое решение.

В то же время, решение уполномоченного налогового органа может быть самостоятельным предметом обжалования и отсутствие требования о признании недействительным решения налогового органа не препятствует его рассмотрению.

В судебной практике имеются случаи оспаривания в суде только решения налогового органа, при этом, заявитель не ставит требование о признании недействительным решения уполномоченного налогового органа.

К примеру, ОсОО «Альтер Эго» обратилось в межрайонный суд города Бишкек с заявлением о признании недействительными решения и

уведомления УГНС по Первомайскому району г. Бишкек от 27 апреля 2012 года. Решением межрайонного суда г. Бишкек от 28 декабря 2012 года заявление ОсОО «Альтер-Эго» удовлетворено. Определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Бишкекского городского суда от 22 июня 2016 года решение суда первой инстанции отменено и производство по делу прекращено на основании п.1 ст.221 ГПК КР. Постановлением судебной коллегии надзорной инстанции от 29 ноября 2016 года судебный акт второй инстанции оставлен в силе. Судом надзорной инстанции указано, что согласно ч.7 ст. 149 НК КР подлежит обжалованию в суде решение уполномоченного налогового органа, принятого по поданной жалобе на решение налогового органа. Правовая оценка решению налогового органа судом может быть дана только при подаче в суд заявления на решение уполномоченного налогового органа. Налоговый кодекс не допускает раздельное оспаривание решения налогового органа, оно может быть оспорено только совместно с решением уполномоченного налогового органа.

В соответствии со ст. 149 НК КР по результатам рассмотрения жалобы уполномоченный налоговый орган принимает одно из нижеследующих решений:

- 1) удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 2) частично удовлетворяет жалобу налогоплательщика;
- 3) отказывает в удовлетворении жалобы налогоплательщика.

Решение уполномоченного налогового органа, о полном либо частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика отменяет предыдущее решение органа налоговой службы. Решение уполномоченного налогового органа подлежит вручению налогоплательщику в порядке, предусмотренном статьей 82 НК КР, а также направлению налоговому органу, решение которого обжалуется.

На основании решения уполномоченного налогового органа о полном либо частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика орган налоговой службы, решение которого обжалуется, обязан вынести новое решение в соответствии с частями 2-6 ст. 106 НК КР.

В случае, если жалоба налогоплательщика удовлетворена полностью или частично, то решением уполномоченного налогового органа отменяется предыдущее решение. В таких случаях предыдущее решение не может быть предметом обжалования. Может быть обжаловано только последующее решение УГНС без досудебного порядка обжалования совместно с решением уполномоченного налогового органа.

К примеру, по делу №АД-298/16 мбсб по заявлению ОАО «Международный аэропорт «Манас» о признании недействительными решения УГНС по ККН №3303/999 от 22 сентября 2015 года, решения ГНС при ПКР №11-10/5259 от 20 апреля 2015 года определением межрайонного суда г. Бишкек от 24 мая 2016 года производство по делу прекращено на основании пунктов 2 и 12 ст.221 ГПК КР. Определение суда оставлено в силе судом апелляционной инстанции. Постановлением суда надзорной инстанции ВС КР от 8 ноября 2016 года состоявшиеся по делу судебные акты оставлены в силе.

Из материалов дела видно, что решением УГНС по ККН №1330/999 от 22 апреля 2014 года по результатам камеральной проверки по соблюдению налогового законодательства КР от 1 апреля 2014 года ОАО «МА «Манас» был начислен НДС на товары и услуги в сумме 17 612 643 сома. Не согласившись с ним ОАО «МА «Манас» подана апелляционная жалоба в уполномоченный налоговый орган.

Решением ГНС при ПКР №11-10/5259 от 20 апреля 2015 года апелляционная жалоба ОАО «МА «Манас» удовлетворена частично и УГНС по ККН предписано вынести новое решение. Такое действие уполномоченного налогового органа основано на положениях ч. 5 ст. 149 НК, согласно которой в случаях, предусмотренных пунктами 1 и 2 ч.4 настоящей статьи, а именно при удовлетворении или частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика, на основании решения уполномоченного налогового органа, орган налоговой службы, решение которого обжалуется, обязан вынести новое решение в соответствии с частями 2-6 ст. 106 НК.

Новым решением УГНС по ККН №3303/999 от 22 сентября 2015 года ОАО «МА Манас» доначислен НДС в сумме 15 337 889,94 сомов. Это решение вручено заявителю 30 сентября 2015 года.

Таким образом, решение УГНС по ККН №3303/999 от 22 сентября 2015 года является решением, принятым по решению ГНС при ПКР №11-10/5259 от 20 апреля 2015 года. И поскольку новое решение по содержанию соответствует решению уполномоченного налогового органа, оно не подлежит обжалованию в порядке, установленном ч.1 ст. 147 НК КР в уполномоченный налоговый орган. Если налогоплательщик не согласен с доначислением налогов он вправе обратиться в суд с заявлением об оспаривании решения уполномоченного налогового органа и нового решения. При этом новому решению судом может быть дана правовая оценка только как акту, производному от решения уполномоченного налогового органа. Часть 7 ст. 149 НК КР предусматривает, что налогоплательщик, не согласный с решением уполномоченного налогового органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение в судебном порядке. Поэтому заявление об оспаривании нового решения налогового органа может быть рассмотрено судом только в совокупности с заявлением об оспаривании решения уполномоченного налогового органа.

ОАО «Международный аэропорт «Манас» 27 ноября 2015 года обратилось в суд с заявлением о признании недействительными решения УГНС по ККН №3303/999 от 22 сентября 2015 года, и только спустя 6 месяцев, 24 мая 2016 года обратилось с дополнением к первоначальному заявлению и просило суд признать также недействительным решение ГНС при Правительстве КР №11-10/5259 от 20 апреля 2015 года.

Вышеуказанное обстоятельство указывает на то, что ОАО «МА Манас» обжаловало решение уполномоченного налогового органа по истечении трехмесячного срока, установленного п.3 ст.263 ГПК КР и уважительные причины пропуска не приведены. Следовательно, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о наличии основания, предусмотренного п. 12 ст.221 этого же Кодекса для прекращения производства по делу. Заявителем пропущен установленный срок на подачу заявления о признании недействительным решения ГНС при ПКР от 20 апреля 2015 года и восстановлению не подлежит в связи с отсутствием уважительных причин. Поскольку производство по требованию о признании недействительным решения уполномоченного налогового органа подлежит прекращению, то подлежит прекращению и производство по требованию о признании недействительным нового решения налогового органа, так как новое решение не может быть самостоятельным предметом обжалования в суде.

В другом случае, ОАО «Кыргызнефтегаз» обратилось в суд с заявлением о признании недействительным уведомление УГНС по Ноокенскому району за №0095 от 19 декабря 2011 года. Решением Межрайонного суда Жалал-Абадской области от 8 февраля 2016 года в удовлетворении заявления отказано. Постановлением судебной коллегии по административным и экономическим делам Жалал-Абадского областного суда от 14 июня 2016 года решение суда первой инстанции отменено, дело направлено на новое рассмотрение в тот же суд.

Постановлением суда надзорной инстанции от 18 ноября 2016 года состоявшиеся по делу судебные акты отменены, и производство по делу прекращено по основанию, предусмотренному п. 1 ст.221 ГПК КР.

Из материалов дела следует, что УГНС по Ноокенскому району ОАО «Кыргызнефтегаз» вручено уведомление №0060 от 19 августа 2011 года о доначислении налогов в бюджет на сумму 39 114 467 сом, которое ОАО «Кыргызнефтегаз» обжаловано в уполномоченный налоговый орган. Решениями ГНС при ПКР № 11-10/9244 от 14 декабря 2011 года и от 15 декабря 2011 года внесена корректировка, уменьшена сумма налоговой задолженности, дано указание УГНС по Ноокенскому району внести соответствующие изменения в решение налогового органа по результатам рассмотрения материалов выездной проверки ОАО «Кыргызнефтегаз».

На основании решений ГНС при ПКР № 11-10/9244 от 14 декабря 2011 года и от 15 декабря 2011 года УГНС по Ноокенскому району 20 декабря 2011 года вручено заявителю уведомление № 0095 от 19 декабря 2011 года о доначислении налога на сумму 37 973 159 сом, и оно обжаловано налогоплательщиком в суд.

Суд первой инстанции, ссылаясь на положения п. 7 ст. 149 НК КР, отказал в удовлетворении заявления ОАО «Кыргызнефтегаз», так как заявителем не были обжалованы решения ГНС при ПКР № 11-10/9244 от 14 декабря 2011 года и от 15 декабря 2011 года, которыми уменьшена сумма доначисленной налоговой задолженности.

Суд кассационной инстанции отменил решение суда первой инстанции с направлением дела в тот же суд, и в обоснование указано, что суду первой инстанции следует выяснить соблюдение заявителем установленного

законодательством порядка досудебного разрешения спора, и не утрачена ли возможность применения данного порядка.

Судебная коллегия надзорной инстанции, принимая во внимание, что заявителем обжалуется только уведомление УГНС по Ноокенскому району за № 0095 от 19 декабря 2011 года, вынесенное на основании решений ГНС при Правительстве КР № 11-10/9244 от 14 декабря 2011 года и от 15 декабря 2011 года, пришла к выводу о том, что оспариваемое уведомление налогового органа не может быть самостоятельным предметом обжалования и не подлежит рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства. В связи с чем, судом надзорной инстанции производство по делу прекращено на основании п. 1 ст.221 ГПК КР.

Следует обратить внимание на то, что в соответствии с п.3 ст. 149 НК КР жалоба налогоплательщика считается удовлетворенной, если на жалобу налогоплательщика на решение налоговой службы уполномоченным налоговым органом в 30-дневный срок не направлено соответствующее решение.

На основании пунктов 1 и 2 ст. 149 НК КР на жалобу налогоплательщика направляется решение в отношении существа жалобы в срок не позднее 30 календарных дней, следующих за днем получения данной жалобы. Срок рассмотрения жалобы исчисляется со дня, следующего за днем регистрации жалобы в уполномоченном налоговом органе, и истекает в отличие от ч.1 ст. 147 НК КР не в день вручения, а в день направления решения налогоплательщику. Если в период рассмотрения жалобы от налогоплательщика поступили дополнения к первоначальной жалобе по взаимосвязанным налогам и платежам, срок рассмотрения по основной и дополнительной жалобам начинается со дня, следующего за днем поступления дополнения. Срок рассмотрения жалобы прерывается в случаях назначения встречной проверки, перепроверки, направления запросов в соответствующие органы для разъяснения порядка применения положений по вопросам налогообложения уполномоченным органам других государств в соответствии с международными договорами. Налогоплательщику направляется промежуточное решение о том, что окончательное решение по жалобе будет принято после выполнения процедур, предусмотренных настоящей частью.

Осуществляя функции, возложенные на ГНС при ПКР, органы государственной налоговой службы выносят соответствующие решения. В частях 5 и 6 статьи 83 НК КР приведен перечень решений, вручаемых налогоплательщику органами налоговой службы, но не все виды решений подлежат обжалованию в суде.

Подлежат обжалованию только решения, одновременно обладающие публично-правовым и индивидуально определенным характером, имеющие внешнее воздействие, влекущие правовые последствия, т.е. изменяющие, прекращающие права и устанавливающие обязанности для заявителя и / или заинтересованного лица, причем они должны быть для них неблагоприятствующими. Например, не может быть предметом обжалования в суде решение о времени и месте рассмотрения материалов выездной проверки, о представлении документов проверяемым налогоплательщиком, о назначении и(или) продлении, приостановлении, возобновлении выездной проверки.

Вместе с тем, судами допускаются ошибки.

К примеру, Западный отдел охраны г.Ош Южного УГССО МВД КР обратился в Межрайонный суд Ошской области с заявлением об отмене решения УГНС по г.Ош № 2042/032 от 30 мая 2014 года в части доначисления налогов в сумме 18 113 961 сом, пени в размере 15 754 362,98 сом, всего на сумму 33 868 323, 98 сом.

Решением межрайонного суда Ошской области от 10 октября 2014 года заявление Западного отдела охраны г.Ош южного управления главного управления государственной специализированной службы охраны МВД КР удовлетворено. Решение УГНС по г.Ош № 2042/032 от 30 мая 2014 года в части доначисления заявителю налогов в сумме 33 868 323,98 сом - признано недействительным.

Определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Ошского областного суда от 19 января 2015 года решение межрайонного суда Ошской области от 10 октября 2014 года отменено и по делу принято новое решение об оставлении заявления без рассмотрения.

Суд кассационной инстанции, отменив решение суда первой инстанции и оставив заявление без рассмотрения, мотивировал свои выводы тем, что ГНС при ПКР оставила жалобу без рассмотрения несмотря на то, что налогоплательщик обратился с жалобой в срок, следовательно, заявителем не пропущен срок апелляционного обжалования и не утрачена возможность досудебного урегулирования спора.

Постановлением судебной коллегии по административным и экономическим делам ВС КР от 27 апреля 2015 года определение суда кассационной инстанции отменено и дело направлено на новое рассмотрение в суд второй инстанции.

Судом надзорной инстанции установлено, что на основании письма УГСБЭП Ошской, Баткенской областями и г.Ош от 28 апреля 2014 года и предписания УГНС по г. Ош № 1804/032 от 16 мая 2014 года, была произведена выездная внеплановая проверка Западным отделом южного управления ДГССО МВД КР, по результатам которого составлен Акт от 20 мая 2014 года. На основании указанного акта УГНС по г. Ош принято решение № 1844/032 от 20 мая 2014 года о времени и месте рассмотрения материалов выездной проверки. 5 июня 2014 года налогоплательщику было вручено решение УГНС по г. Ош № 2042/032 от 30 мая 2014 года о доначислении налогов на общую сумму 33 868 323, 98 сом.

Выражая несогласие с доначислением налога, налогоплательщик 13 июня 2014 обратился с жалобой в ГНС при ПКР на решение УГНС по г. Ош № 1844/032 от 20 мая 2014 года. В свою очередь, уполномоченный налоговый орган письмом от 18 июля 2014 года за исх.№ 11-10/6550 сообщило, что жалоба на решение УГНС по г. Ош о времени и месте рассмотрения материалов выездной проверки № 1844/032 от 20 мая 2014 года, не подлежит рассмотрению в рамках главы 20 НК КР.

Судебная коллегия надзорной инстанции, направив дело на новое рассмотрение, указала о необходимости уточнить какое именно решение налогового органа было обжаловано в уполномоченный налоговый орган и ответ по какому решению налогового органа был отправлен в адрес налогоплательщика, а также установить не утрачена ли налогоплательщиком возможность досудебного разрешения спора по решению УГНС по г. Ош № 2042/032 от 30 мая 2014 года о доначислении налогов.

При новом рассмотрении дела определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Ошского областного суда от 30 октября 2015 года решение межрайонного суда Ошской области от 10 октября 2014 года отменено. Производство по заявлению Западного отдела охраны ЮУ ГУГССО МВД КР о признании недействительным решения Управления государственной налоговой службы по г. Ош от 30 мая 2014 года №2042/032 в части начисления налогов в сумме 18 ИЗ 961 сом и пени в размере 15 754 362,98 сомов прекращено на основании п.2 ст.221 ГПК КР. Постановлением судебной коллегии по административным и экономическим делам Верховного суда КР от 20 декабря 2016 года определение от 30 октября 2015 года оставлено в силе.

Из другого примера видно, что ОсОО «ИТЭМ», обратившись в межрайонный суд г. Бишкек с заявлением о признании недействительными решения УГНС по г. Бишкек № 2169/100 от 30 июля 2014 года и незаконными действия ГНС при Правительстве КР, выразившегося в не рассмотрении апелляционной жалобы налогоплательщика, также просило признать недействительным Акт выездной внеплановой проверки от 17 июля 2014 года.

В части признания недействительным Акта выездной внеплановой проверки по соблюдению налогового законодательства Кыргызской Республики ОсОО «ИТЭМ» от 17 июля 2014 года судом первой инстанции дело прекращено производством, о чем вынесено отдельное определение, которое сторонами по делу не оспорено.

Акт выездной перепроверки правильности соблюдения налогового законодательства не подлежит обжалованию, поскольку не является ненормативным актом государственного органа или органа местного самоуправления и как самостоятельный документ не влечет правовых последствий, в связи с чем, не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства по административным делам. Таким образом, выводы суда о прекращении производства по делу в части оспаривания акта документальной проверки налогового органа являются правильными и законными.

В остальной части спора решением межрайонного суда г. Бишкек от 6 марта 2015 года заявление ОсОО «ИТЭМ» удовлетворено в полном объеме. Суд первой инстанции мотивировал свои выводы тем, что уполномоченный

налоговый орган, имея достаточный объем материала для рассмотрения апелляционной жалобы заявителя, необоснованно и незаконно не рассмотрел её по существу и своими действиями допустил нарушение прав и законных интересов Общества на своевременное и полное рассмотрение жалобы.

Решением судебной коллегии по административным и экономическим делам Бишкекского городского суда от 14 августа 2015 года, решение суда первой инстанции отменено полностью и по делу вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления ОсОО «ИТЭМ».

Постановлением судебной коллегии надзорной инстанции от 7 декабря 2015 года решения судов первой и второй инстанций отменены в части требования о признании недействительным решения УГНС по г. Бишкек № 2169/100 от 30 июля 2014 года, в этой части производство по делу прекращено. В остальной части решение суда апелляционной инстанции оставлено в силе.

Судебная коллегия надзорной инстанции свои выводы обосновала нижеследующим. Письмом от 4 декабря 2014 года ГНС при ПКР возвратила жалобу ОсОО «ИТЭМ» без рассмотрения, поскольку не были представлены копии договоров по кредитам и иных документов. В соответствии с требованиями п.п.4 и 5 ст. 147 НК КР жалоба, поданная в нарушение положений раздела VI, уполномоченным налоговым органом возвращается заявителю с указанием причины. Налогоплательщик, после устранения причин, явившихся поводом для возврата его жалобы, имеет право повторно направить жалобу в уполномоченный налоговый орган в течение 10 дней, следующих за днем получения возвращенной жалобы. Решение уполномоченного налогового органа о возврате жалобы было направлено ОсОО «ИТЭМ» по указанному в апелляционной жалобе и дополнениях к нему адресу (данный адрес указан и в заявлении по рассмотренному делу), однако возвращено почтовым отделением с отметкой о том, что по указанному адресу Общество не значится. В силу п.1 ст. 83 НК КР, решение органа налоговой службы считается врученным, если оно, в том числе доставляется по последнему адресу осуществления налогоплательщиком экономической деятельности или по последнему его зарегистрированному адресу в КР. Изложенные выше обстоятельства свидетельствуют о том, что действия уполномоченного налогового органа были совершены в соответствии с требованиями налогового законодательства Кыргызской Республики.

Судом надзорной инстанции также указано, что суды первой и апелляционной инстанций не рассмотрев вопрос о соблюдении заявителем досудебного порядка разрешения спора (требования) о признании недействительным решения УГНС по г. Бишкек № 2169/100 от 30 июля 2014 года, необоснованно разрешили указанное требование, по существу.

Жалоба ОсОО «ИТЭМ» на решение УГНС по г. Бишкек № 2169/100 от 30 июля 2014 года не была рассмотрена уполномоченным налоговым органом

по существу, и Общество, как предусмотрено пунктом 5 статьи 147 НК КР, не устранила в десятидневный срок причины, явившиеся поводом для возврата жалобы. В связи с чем, судебная коллегия пришла к выводу, что заявителем не был соблюден досудебный порядок и возможность применения этого порядка утрачена, а решение УГНС не может быть самостоятельным предметом обжалования в суде.

Изучение судебной практики также показало, что встречаются случаи, когда налогоплательщиком обжаловано только решение налогового органа, при наличии решения уполномоченного налогового органа, при этом, он отказывается дополнить заявленные требования.

Вместе с тем, ч.7 статьи 149 НК КР установила, что налогоплательщик вправе обжаловать решение уполномоченного налогового органа. Поэтому при отказе в дополнении заявления требованием об обжаловании решения уполномоченного налогового органа, то судам следует отказывать в принятии заявления на основании п.п. 1 п. 1 статьи 13 5 ГПК КР, а по принятым к производству делам прекращать его на основании п. 1 статьи 221 ГПК КР.

В соответствии с пунктами 1 и 2 ст. 147 НК КР жалоба налогоплательщика на решение налогового органа подается в уполномоченный налоговый орган в течение 30 календарных дней со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику данного решения. Если налогоплательщик подал жалобу на решение налогового органа в уполномоченный налоговый орган по истечении срока, установленного частью 1 указанной статьи, то эта жалоба не подлежит рассмотрению. Судами в основном правильно применяются эти нормы.

Если заявителем не пропущен 30-дневный срок и не утрачена возможность для соблюдения досудебного порядка, то заявление подлежит возвращению или оставлению без рассмотрения на основании соответственно пп. 1 п.1 ст. 136, п.1 статьи 223, п.п. 1 п.4 статьи 266 ГПК КР. Если срок пропущен, то заявление подлежит отказу в принятии на основании пп.4 п. 1 ст. 135 ГПК КР, а принятое к производству дело подлежит прекращению согласно п.2 ст.221 ГПК КР.

К примеру, определением межрайонного суда города Бишкек от 24 ноября 2014 года по делу №АД-417/14мбс9 по заявлению ОсОО «Архиград» о признании недействительным решения УГНС по Ленинскому району г. Бишкек от 22 октября 2013 года производство по делу прекращено по основанию, предусмотренному п.2 ст.221 ГПК КР, поскольку истцом не соблюден досудебный порядок разрешения спора и возможность применения этого порядка утрачена. Определение суда первой инстанции обжаловано в кассационном порядке и оставлено в силе. Судами установлено, что по результатам внеплановой выездной налоговой проверки в отношении ОсОО «Архиград» вынесено решение УГНС по Ленинскому району г. Бишкек №2928/002 от 22 октября 2013 года, которое заявителем 22 ноября 2013 года обжаловано в уполномоченный налоговый орган. Письмом ГНС при ПКР от 28 ноября 2013 года жалоба ОсОО «Архиград» возвращена на основании ч.4 ст. 147 НК КР без рассмотрения. ОсОО «Архиград» 13 декабря 2013 года повторно обратилось в ГНС при ПКР с жалобой на решение УГНС по Ленинскому району г. Бишкек от 22 октября 2013 года. На повторную жалобу налогоплательщика ГНС при ПКР дан ответ от 23 декабря 2013 года о том, что жалоба не подлежит рассмотрению, так как она подана по истечении 30 календарных дней, установленных частями 1 и 2 ст. 147 НК КР.

По делу №АД-2412/15мбс3 по заявлению ИП Магомедова И.И. о признании недействительными решений Управления государственной налоговой службы по Аламудунскому району Чуйской области №3071/005 от 12 сентября 2014 года, №3413/005 от 7 октября 2014 года и производстве перерасчета суммы налога с продаж определением межрайонного суда г. Бишкек 24 декабря 2015 года производство по делу прекращено, это определение оставлено без изменения определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Бишкекского городского суда от 2 февраля 2016 года.

Судами указано, что обжалуемые решения УГНС по Аламудунскому району от 12 сентября 2014 года и 7 октября 2014 года были вручены заявителю лично

22 сентября 2014 года и 18 октября 2014 года, о чем свидетельствуют почтовые уведомления, однако, с жалобой в уполномоченный налоговый орган обратился лишь 16 ноября 2015 года, пропустив предусмотренный ст. 147 НК КР 30-дневный срок. В связи с чем, ему был дан ответ ГНС при ПКР от 19 ноября 2015 года о том, что жалоба не подлежит рассмотрению, так как заявителем утрачена возможность досудебного урегулирования спора. На основании изложенного, суды пришли к выводу о прекращении производства по делу на основании п.2 ст. 221 ГПК КР. Постановлением судебной коллегии надзорной инстанции от 19 апреля 2016 года выводы судов первой и второй инстанции признаны правомерными и состоявшиеся по делу судебные акты оставлены в силе.

По делу №1616/15мбсб по заявлению ОсОО «ЭлАйЛимитед» о признании недействительными решений УГНС по Октябрьскому району г. Бишкек от 13 декабря 2013 года и от 29 января 2015 года определением межрайонного суда города Бишкек от 26 октября 2015 года производство по делу прекращено на основании п.2 ст.221 ГПК КР, так как истцом не соблюден порядок внесудебного разрешения спора. Определением судебной коллегии по административным и экономическим делам Бишкекского городского суда от 29 декабря 2015 года определение суда первой инстанции оставлено в силе.

Из материалов данного дела следует, что решение УГНС по Октябрьскому району о выявлении несоответствия показателей деятельности налогоплательщика по результатам камеральной проверки от 13 декабря 2013 года направлено по почте и вручено 23 декабря 2013 года, о чем имеется почтовое уведомление, а решение УГНС по Октябрьскому району от 29 января 2015 года вручено нарочно генеральному директору ОсОО «ЭлАйЛимитед» Сыдыкову А.Э.

ГНС при ПКР на жалобу ОсОО «ЭлАйЛимитед» на решение УГНС по Октябрьскому району г. Бишкек от 13 декабря 2013 года дан ответ от 29 апреля 2014 года о том, что жалоба не подлежит рассмотрению в связи с ее подачей по истечении 30-дневного срока, установленного ст. 147 НК КР. Решение УГНС по Октябрьскому району г. Бишкек от 29 января 2015 года в уполномоченный государственный орган не обжаловалось. Суды первой и второй инстанции пришли к выводу о том, что налогоплательщиком, установленный ст. 147 НК КР срок обжалования в уполномоченный налоговый орган пропущен, и он не подлежит восстановлению,

следовательно, возможность досудебного регулирования спора ОсОО «ЭлАйЛимитед» утрачена, и прекратили производство по делу по основанию, предусмотренному п.2 ст.221 ГПКР.