

РАССМОТРЕНИЕ СУДАМИ НАЛОГОВЫХ И ТАМОЖЕННЫХ СПОРОВ

А.Д. Рыбалкина
судья Бишкекского
городского суда

А.Р. Эгембердиева
судья Свердловского
районного суда г.
Бишкек

СОДЕРЖАНИЕ

НОРМАТИВНО – ПРАВОВАЯ БАЗА	3
СПЕЦИАЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА	3
ЦЕЛИ МОДУЛЯ	3
ОЖИДАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ	4
1. РАССМОТРЕНИЕ СУДАМИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	
1.1. Виды налоговых споров, рассматриваемых судом	6
1.2. Подведомственность и подсудность налоговых споров	8
1.3. Сроки и порядок рассмотрения жалоб налоговым органом	9
1.3.1. Порядок урегулирования налогового спора	10
1.3.2. Порядок обжалования решения органов налоговой службы	12
1.3.3. Порядок вручения налогоплательщику решения уполномоченного органа налоговой службы	15
1.4. Особенности рассмотрения налоговых споров	16
1.5. Доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам	18
1.6. Оценка доказательств, определение закона, применимого к рассматриваемому спору	19
2. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ	
2.1. Подготовка дела к судебному разбирательству	20
2.2. Срок обращения в суд по налоговым спорам	22
2.3. Сроки рассмотрения дел, вытекающих из налоговых споров	23
2.4. Вынесение решения по налоговому спору	24
3. ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ТАМОЖЕННЫХ СПОРОВ	24
Приложение. Постановление Пленума Верховного суда Кыргызской Республики №7 от 03.07.2017 года «О некоторых вопросах порядка обжалования налогоплательщиками решений органов налоговой службы»	28

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 №3 от 18 января 2022 года;
4. 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;
5. Постановление Правительства Кыргызской Республики «О мерах по реализации требований норм Налогового кодекса Кыргызской Республики» от 30 декабря 2008 года № 736;
6. 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»;
7. Г.Т. Ускенбаева, А.Д. Рыбалкина «Рассмотрение судами налоговых споров», Практическое пособие по коммерческому праву, Бишкек, 2017;
8. Таможенный кодекс Кыргызской Республики от 12 июля 2004 года (утратил силу в соответствии с Законом КР №184 от 31 декабря 2014 года);
9. Закон Кыргызской Республики от 31 декабря 2014 года №184 «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике».
10. Обобщение Верховного суда Кыргызской Республики судебной практики о порядке обжалования налогоплательщиками решений органов налоговой службы.

ЦЕЛИ МОДУЛЯ

По окончании курса слушатели должны знать:

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

ОЖИДАЕМЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ

По окончании модуля слушатели будут знать:

- законодательство, регулирующее рассмотрение дел по налоговым и таможенным спорам;

- признаки налоговых и таможенных споров;
- особенности рассмотрения налоговых споров;
- доказательства, предоставляемые в суд по налоговым спорам;
- оценку доказательств, определение закона, применимого к рассматриваемому спору;
- смогут самостоятельно подготовить судебный акт по налоговому или таможенному спору.

1. РАССМОТРЕНИЕ СУДАМИ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

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, сборы и государственная пошлина 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 21 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 порядка ведения кассовых операций; с нарушением правил реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции; с нарушением правил применения контрольно-кассовых машин; с нарушением законодательства о государственной регистрации юридических лиц и др.) споры, возникающие между налоговыми органами и налогоплательщиками, не могут рассматриваться в качестве налоговых.

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 (следует учитывать, что налоговый спор является одной из разновидностей экономического 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 налоговое правоотношение охранительного характера, посредством которого путем обжалования в установленном законодательством Кыргызской Республики административном и (или) судебном порядке разрешаются конфликтные ситуации, возникающие в связи с предполагаемым или реальным нарушением прав налогоплательщика по вопросам правильности исчисления и полноты 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.

Рассматривая признаки налогового спора, можно определить, что налоговым спором является только тот спор, который вытекает из налоговых правоотношений, возникших между сторонами (п.2.ст.1 НК КР), а именно:

- из отношений по установлению, введению и взиманию налогов на территории КР;
- из отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля,
- из отношений по привлечению налогоплательщиков к ответственности за совершение налоговых правонарушений,
- обжалование решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Исходя из изложенного, можно сделать вывод, что не всякий спор, возникший между налоговым органом и налогоплательщиком (юридическим или физическим лицом), является налоговым, а только тот, который действительно вытекает из вышеназванных налоговых правоотношений.

1.2. 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 административном суде. 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.

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 административными судами, по правилам, установленным Административным процессуальным кодексом Кыргызской Республики (вступившим в законную силу с 1 июля 2017 года).

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 административный 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 административный суд, по месту нахождения органа налоговой службы или его должностных лиц, чьи действия оспариваются.

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.

1.3. Сроки и порядок рассмотрения жалоб налоговым органом

В статье 167 НК КР установлен срок и порядок рассмотрения жалобы налогоплательщика налоговым органом.

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 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. Налоговый кодекс предусматривает, что в этом случае налогоплательщику направляется промежуточное решение о том, что окончательное решение по жалобе будет принято после выполнения процедур, предусмотренных налоговым законодательством.

Жалоба налогоплательщика считается **удовлетворенной**, если уполномоченный налоговый орган не направил решение в сроки, предусмотренные 169 НК КР.

1.3.1. 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 122 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 (ст. 123 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.

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. По результатам рассмотрения возражений, налоговый орган выносит решение об удовлетворении жалобы налогоплательщика, частичного ее удовлетворения либо об отказе в удовлетворении жалобы и оставлении без изменения начисленной суммы налогов, подлежащих уплате в бюджет.

Следует отметить, что в соответствии с Налоговым кодексом КР, решение налогового органа по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика не может быть самостоятельно обжаловано в суд, так как для его обжалования существует порядок, установленный главой 20 НК КР.

1.3.2. Порядок обжалования решения органов налоговой службы

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.167 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 ст. 167 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.

Сложившаяся практика рассмотрения жалоб налогоплательщика на решения территориальных органов налоговой службы, показывает, что нередко, до рассмотрения жалобы налогоплательщика уполномоченным налоговым органом, имеется уже возбужденное уголовное дело по факту занижения или уклонения от уплаты налогов, либо по другим фактам.

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 168 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.1 статьи 169 НК КР устанавливает, что жалоба налогоплательщика считается удовлетворенной, если уполномоченный налоговый орган не направил налогоплательщицу свое решение в течение тридцати дней, с момента поступления жалобы налогоплательщика в уполномоченный налоговый орган (п. 3 ст. 169 НК КР).

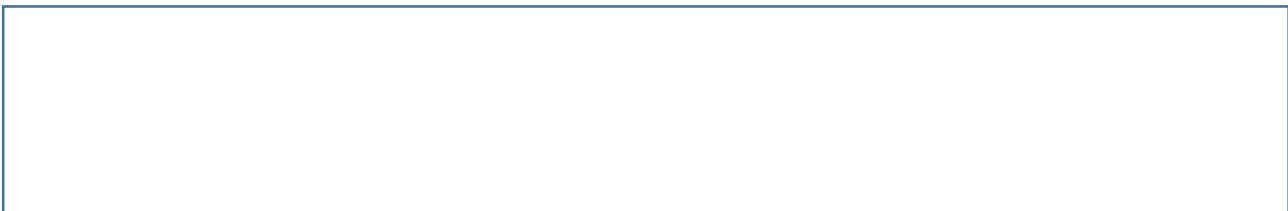
Следует отметить, что Налоговым кодексом предусмотрены виды решений, которые уполномоченный налоговый орган вправе принять по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

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 96 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 порядке административного судопроизводства Кыргызской Республики или в третейском суде в соответствии с законодательством Кыргызской Республики (ст. 169 НК КР).

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.

1.3.3. 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 (ст. 97 НК КР).

1.4. Особенности рассмотрения налоговых споров в судах

Исходя из требований НК КР (ст. 167) 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, целесообразно одновременно рассматривать вопрос о законности произведенного начисления налога, подлежащего уплате в бюджет, соответственно, решать вопрос относительно юридической судьбы акта, вынесенного вышестоящим налоговым органом по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика.

В рамках рассмотрения дела об оспаривании решения нижестоящего налогового органа необходимо установить факт соблюдения налогоплательщиком установленного налоговым кодексом порядка урегулирования возникшего спора, путем обжалования решения территориального налогового органа в уполномоченный налоговый орган.

В этих целях налогоплательщик обязан предоставить суду все документы, вынесенные по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, а суд обязан определить, соблюден ли налогоплательщиком в полном объеме, установленный Налоговым кодексом КР порядок рассмотрения жалоб 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 (ст. 167 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).

В том случае, если налогоплательщиком оспариваются два решения налогового органа (территориального Управления ГНС и ГНС при ПКР), то административный иск может рассматриваться административным судом, по выбору административного истца, как по месту нахождения территориального налогового органа, так и по месту нахождения уполномоченного налогового органа (ГНС при ПКР).

Следует отметить, что поскольку Налоговым кодексом КР предусмотрено, что в суд может быть обжаловано только окончательное решение уполномоченного налогового органа, то в настоящее время сложилась законная судебная практика, что решение территориального налогового органа (Управления ГНС) не может быть самостоятельно обжаловано в суде, отдельно от окончательного решения уполномоченного налогового органа (ГНС при ПКР). В случае, если налогоплательщик оспаривает в суде только решение территориального налогового органа (Управления ГНС), то производство по такому делу подлежит прекращению по п.1 ст. 186 АПК КР, так как решение территориального налогового органа (Управления ГНС) в соответствии с требованиями Налогового кодекса КР, не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке административного судопроизводства.

1.5. 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 122, 123 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.

1.6. Оценка доказательств, определение закона, применимого к рассматриваемому спору

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 п 6 и п. 7 ст. 158 НК КР, налогоплательщик, привлекаемый к ответственности, не обязан доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность доказать обстоятельства, свидетельствующие о факте налогового правонарушения и виновности налогоплательщика в его совершении, возлагается на органы налоговой службы.

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. ПРОЦЕССУАЛЬНЫЕ ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ НАЛОГОВЫХ СПОРОВ

2.1. 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 соответчиков 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.

2.2. 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.

В соответствии с п. 7 ст. 169 НК, налогоплательщик, не согласный с решением уполномоченного налогового органа по поданной жалобе, вправе обжаловать это решение в порядке административного судопроизводства Кыргызской Республики или в третейском суде в соответствии с законодательством Кыргызской Республики.

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. 68 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.

2.3. 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 (1 месяц, 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 3 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.

2.4. 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.

3.ОСОБЕННОСТИ РАССМОТРЕНИЯ СУДАМИ ТАМОЖЕННЫХ СПОРОВ

Рассмотрение судами таможенных споров, не имеет больших существенных отличий от процедуры рассмотрения налоговых споров, поскольку их природа практически идентична. С одной стороны, выступает гражданин, индивидуальный предприниматель либо юридическое лицо, а с другой стороны – государственный орган, в лице Государственной таможенной службы при Правительстве Кыргызской Республики.

До 31 декабря 2014 года порядок рассмотрения таможенных споров судами Кыргызской Республики и порядок обжалования действий должностных лиц органов таможенной службы определялись Таможенным кодексом КР от 12 июля 2004 года.

Однако, в момента вступления Кыргызской Республики в ЕАЭС, Законом КР №184 от 31 декабря 2014 года Таможенный кодекс утратил силу. С указанного времени проведение всех таможенных процедур, и разрешение вопросов, связанных с рассмотрением судами таможенных споров, регулируются Законом Кыргызской Республики от 24 апреля 2019 года №152 «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике».

Следует отметить, что к судебным спорам, по правоотношениям, возникшим в период действия Таможенного кодекса Кыргызской Республики (утратившего силу), Таможенный кодекс КР применим.

Как следует из содержания Закона КР «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» основными видами исков, которые могут быть заявлены в суд, являются иски о взыскании таможенных платежей, а также дела об обжаловании решений, действий (бездействия) таможенных органов КР и их должностных лиц (глава 29).

Ст.164 Закона КР «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» любое лицо вправе обжаловать решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики, если таким решением, действием (бездействием), по мнению этого лица, нарушены его права и свободы, созданы препятствия к их реализации либо незаконно возложена какая-либо обязанность и если такое решение, действие (бездействие) непосредственно затрагивает интересы этого лица.

Порядок подачи, рассмотрения и разрешения жалоб, направляемых в суды, определяется соответствующим законодательством Кыргызской Республики, то есть АПК КР.

Согласно ст.166 Закона КР «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» жалоба на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица может быть подана в течение трех месяцев:

- 1) со дня, когда лицу стало известно или должно было стать известно о нарушении его прав и свобод, создании препятствий к их реализации либо незаконном возложении какой-либо обязанности;
- 2) со дня истечения установленного срока для принятия таможенным органом Кыргызской Республики или его должностным лицом предусмотренного законодательством решения или совершения предусмотренного законодательством действия.

Жалоба на требование таможенного органа об уплате таможенных платежей и пени должна быть подана в срок до десяти дней.

В случае пропуска по уважительным причинам срока для обжалования этот срок по заявлению лица, обратившегося с жалобой, может быть восстановлен органом, правомочным рассматривать жалобу (ст. 167).

Восстановление пропущенного срока выражается в фактическом принятии жалобы к рассмотрению. Решение об отклонении заявления о восстановлении пропущенного срока оформляется в письменном виде, которое направляется заявителю в течение трех дней со дня его принятия.

Согласно ст. 169 подача жалобы не приостанавливает исполнение обжалуемого решения или действия, за исключением случая, когда орган, рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемое решение или действие не соответствует законодательству Кыргызской Республики. В указанном случае исполнение обжалуемого решения или действия может быть полностью или частично приостановлено.

Закон КР «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» предусматривает основания для отказа в рассмотрении жалобы на решение, действие (бездействие) таможенного органа или его должностного лица по существу (ст. 170).

Так, таможенный орган Кыргызской Республики отказывает в рассмотрении жалобы на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица по существу в следующих случаях:

- 1) если не соблюдены установленные сроки обжалования и лицо не обратилось с заявлением о восстановлении пропущенного срока для обжалования либо заявление о восстановлении пропущенного срока для обжалования отклонено;
- 2) если не соблюдены требования, установленные частями 1 и 2 статьи 168 настоящего Закона;
- 3) если лицо уже обратилось с жалобой аналогичного содержания в суд, и такая жалоба принята судом к рассмотрению либо по ней вынесено решение;
- 4) если предметом указанной жалобы является решение, действие (бездействие) органа, не являющегося таможенным органом Кыргызской Республики, или должностного лица органа, не являющегося таможенным органом Кыргызской Республики;
- 5) если жалоба подана лицом, полномочия которого не подтверждены в порядке, установленном законодательством Кыргызской Республики;
- 6) если жалоба подана лицом, права, свободы или законные интересы которого обжалуемым решением, действием (бездействием) не были затронуты;
- 7) если предметом жалобы является акт (документ) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица, не являющийся решением в сфере таможенного дела;

8) если имеется решение, принятое в соответствии со статьей 173 настоящего Закона этим же таможенным органом Кыргызской Республики в отношении того же заявителя и о том же предмете жалобы;

9) если отсутствует предмет обжалования, то есть факт принятия решения таможенным органом Кыргызской Республики либо совершения им действия (бездействия) не подтвердился.

Решение об отказе в рассмотрении жалобы на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица по существу должно быть принято не позднее пяти рабочих дней со дня поступления указанной жалобы, если иное не предусмотрено настоящим Законом.

В случаях, предусмотренных пунктами 3, 8 и 9 части 1 настоящей статьи, решение об отказе в рассмотрении жалобы на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица по существу должно быть принято не позднее пяти рабочих дней со дня получения таможенным органом Кыргызской Республики, рассматривающим эту жалобу, определения суда о принятии жалобы аналогичного содержания к рассмотрению либо судебного решения или иных документов, свидетельствующих о наличии оснований, препятствующих рассмотрению жалобы.

Решение таможенного органа Кыргызской Республики об отказе в рассмотрении жалобы на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики или его должностного лица по существу может быть обжаловано в вышестоящий таможенный орган Кыргызской Республики или в суд.

Согласно ст.165 Закона КР «О таможенном регулировании в Кыргызской Республике» жалоба на решение, действие (бездействие) таможенного органа Кыргызской Республики рассматривается уполномоченным государственным органом.

Жалоба на решение, действие (бездействие) должностного лица таможенного органа Кыргызской Республики рассматривается таможенным органом Кыргызской Республики, в котором проходит службу это должностное лицо, а на решение, действие (бездействие) руководителя таможенного органа Кыргызской Республики - уполномоченным государственным органом.

Жалобы на решения, действия (бездействие) уполномоченного государственного органа рассматриваются вышестоящим государственным органом.

От имени вышестоящего государственного органа решение по жалобе принимает руководитель этого органа или лицо, им уполномоченное. При этом рассмотрение жалобы не может производиться должностным лицом, принимавшим решение, совершившим действие (бездействие), или нижестоящим по отношению к нему сотрудником.

ПРИЛОЖЕНИЯ

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

- исковое заявление;
- доказательство направления копии заявления ответчику;
- копии учредительных документов;
- решение органов налоговой службы, ;
- уведомление 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;
- копии учредительных документов ответчика (учредительный договор, устав, положение), свидетельство о государственной регистрации;
- переписка с ответчиком по спорному вопросу;
- документы, подтверждающие недействительность оспариваемого акта (письма, акты, решения компетентного органа, заключения экспертизы, аудиторские заключения).

2. По искам об отмене решения органов налоговой службы, принятого в порядке ст. 106 НК КР:

- исковое заявление;
- доказательство направления копии заявления ответчику;
- копии учредительных документов;
- решение органов налоговой службы, ;
- уведомление 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;
- копии учредительных документов ответчика (учредительный договор, устав, положение), свидетельство о государственной регистрации;
- переписка с ответчиком по спорному вопросу;
- документы, подтверждающие недействительность оспариваемого акта (письма, акты, решения компетентного органа, заключения экспертизы, аудиторские заключения).

Приложение 3.

Постановление Пленума Верховного суда Кыргызской Республики №7 от 03.07.2017 года «О некоторых вопросах порядка обжалования налогоплательщиками решений органов налоговой службы».

Конституцией Кыргызской Республики предусмотрена обязанность платить налоги в случаях и порядке, предусмотренных законом. Налоговые правоотношения регулируются Налоговым кодексом Кыргызской Республики (далее по тексту НК КР) и другими нормативными правовыми актами.

Налоговым кодексом закреплены административный и судебный порядок обжалования налогоплательщиком актов налоговых органов и действий (бездействия) его должностных лиц. Действующее законодательство предоставляет каждому налогоплательщику право защиты нарушенных прав и охраняемых законом интересов, в том числе, путем обжалования решений, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц в установленном порядке и сроки.

Основными категориями дел по налоговым спорам, рассматриваемых судами, являются споры о взыскании налоговой задолженности, по искам налогоплательщиков о возвращении из бюджета денежных средств, о признании недействительными ненормативных актов органов налоговой службы и обжалование действий (бездействий) налоговой службы и их должностных лиц.

Изучение судебной практики показало актуальность темы о порядке обжалования налогоплательщиками решений налоговой службы, поскольку они вызывают у судов определенные затруднения из-за отсутствия единообразной судебной практики. Разъяснения Пленума Верховного суда требуют нормы законодательства относительно подсудности налоговых споров при обжаловании налогоплательщиком решений нескольких органов налоговой службы, применения досудебного порядка разрешения споров, сроков обжалования решений налоговых органов в досудебном, так и в судебном порядке, и другое.

Пленум Верховного суда Кыргызской Республики, в целях обеспечения правильного и единообразного применения судами норм законодательства, регулирующих налоговые правоотношения, руководствуясь ч.2 ст.96 Конституции Кыргызской Республики, ст.15 Закона Кыргызской Республики "О Верховном суде Кыргызской Республики и местных судах", постановляет:

1. Дела об оспаривании решений налоговых органов и действий (бездействий) его должностных лиц являются административными делами и рассматриваются по первой инстанции межрайонными судами по месту нахождения органов налоговой службы, их должностных лиц, чьи акты, действия или бездействия обжалуются в суд. Производство по ним судами осуществляются по общим правилам гражданского судопроизводства с особенностями, установленными главой 26 Гражданского процессуального кодекса Кыргызской Республики (далее по тексту ГПК КР), а с 1 июля 2017 года по правилам, установленным Административно-процессуальным кодексом КР (далее по тексту АПК КР).

2. Необходимо обратить внимание судов на то, что 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.

3. Заявление о признании недействительным решения уполномоченного налогового органа и налогового органа может быть подано в суд в течение срока, установленного ч.3 ст.263 ГПК КР. При этом, трехмесячный срок подлежит исчислению со дня вручения налогоплательщику решения уполномоченного налогового органа, либо со дня, когда ему стало известно об оспариваемом решении. С момента вступления в силу АПК КР следует исходить из ч.ч. 1 и 3 ст.110 АПК КР. Судам следует обратить внимание на то, что в силу

ч.1 ст.83 НК КР решение органа налоговой службы считается врученным, если оно выдано налогоплательщику или его налоговому представителю в налоговом органе лично под роспись, либо когда оно доставлено по последнему адресу осуществления налогоплательщиком экономической деятельности или по последнему его зарегистрированному адресу в КР или налоговому представителю налогоплательщика лично под роспись или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда решение направляется по почте заказным письмом, решение считается врученным на дату получения или отказа от получения заказного письма, указанную в квитанции о вручении (ч.2 ст.83 НК КР).

Нормы гражданского законодательства о сроках исковой давности при обжаловании решений органов налоговой службы, действия (бездействия) не применяются.

4. 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).

5. На основании ч.1 ст.149 НК КР срок рассмотрения жалобы на решение налогового органа исчисляется со дня, следующего за днем регистрации жалобы в уполномоченном налоговом органе, и истекает в день направления решения налогоплательщику.

Необходимо учитывать, что срок рассмотрения жалобы, включая дни продления и прерывания сроков, не может превышать 90 дней со дня, следующего за днем подачи первоначальной жалобы, и поступление дополнительной жалобы не влечет прерывание срока (аб.4 ч.2 ст.149 НК КР в редакции Закона КР от 20.02.2017 года № 27).

Судам следует иметь в виду, что ч.2 ст.149 НК КР признана противоречащей Конституции КР решением Конституционной палаты Верховного суда Кыргызской Республики от 17 февраля 2017 года.

Жалоба налогоплательщика на решение налоговой службы считается удовлетворенной, если уполномоченным налоговым органом не направлено соответствующее решение в сроки, установленные частями 1 и 2 ст.149 НК КР.

В этом случае, обжалованное налогоплательщиком решение налогового органа, считается недействительным. В случае исполнения такого решения, предметом обжалования могут быть действия налоговой службы по взысканию налоговой задолженности.

Решение уполномоченного налогового органа, направленное налогоплательщику с нарушением установленных сроков, также является недействительным. Такое решение уполномоченного налогового органа налогоплательщиком может быть обжаловано в суд.

6. При вынесении уполномоченным налоговым органом решения о частичном удовлетворении жалобы налогоплательщика (п.2 ч.4 ст.149 НК КР) орган налоговой службы, решение которого обжаловано в порядке ст.147 НК КР, обязан вынести новое решение в соответствии с ч.ч.2-6 ст.106 НК КР. Налогоплательщик, в случае несогласия с новым решением, вправе его обжаловать вместе с решением уполномоченного налогового органа без соблюдения досудебного порядка регулирования спора. При этом предыдущее решение органа налоговой службы не может быть предметом обжалования в суде, поскольку решение, принятое уполномоченным налоговым органом в соответствии с п.2 ч.4 ст.149 НК КР отменяет предыдущее решение органа налоговой службы.

В случае не принятия налоговым органом нового решения по результатам рассмотрения жалобы уполномоченным налоговым органом, налогоплательщик вправе обжаловать бездействие административного органа в порядке ст.44 Закона КР "Об основах административной деятельности и административных процедурах".

После вступления в силу АПК КР, в случае отказа в вынесении такого решения налогоплательщик вправе предъявить иск об исполнении такой обязанности на основании п.3 ч.2 ст.109 АПК КР.

7. Согласно ч.2 ст.147 НК КР, если налогоплательщик на решение налогового органа подал жалобу в уполномоченный налоговый орган по истечении установленного ч.1 ст.147 НК КР 30-дневного срока, то эта жалоба уполномоченным налоговым органом не подлежит рассмотрению. В соответствии с требованиями ч.4 ст.147 НК КР жалоба, поданная в нарушение положений раздела VI НК КР, уполномоченным налоговым органом возвращается заявителю с указанием причины.

Налогоплательщик в случае несогласия с оставлением без рассмотрения либо возвращением его жалобы, вправе обжаловать решение, действие (бездействие) уполномоченного налогового органа в судебном порядке. (Ст.61 Закона КР "Об основах административной деятельности и административных процедурах").

При этом судам следует иметь в виду, что суд не вправе разрешать вопрос о восстановлении срока на подачу жалобы в уполномоченный налоговый орган.

8. Решение органов налоговой службы имеет силу только в том случае, если оно не противоречит НК КР, отвечает его требованиям и вручается налогоплательщику в порядке, установленном этим Кодексом (ч.3 ст.83 НК КР).

Согласно ч.4 ст.83 НК КР информированность налогоплательщика о принятом решении и его содержании недостаточна, решение не будет считаться действительным или имеющим силу при отсутствии доказательства надлежащего вручения решения налогоплательщику.

При несоблюдении налоговым органом требования НК КР, не относящегося к надлежащему вручению решения, ч.3 ст.83 НК КР не подлежит применению. В этом случае ссылка должна быть на конкретные нормы Налогового кодекса, требования которой нарушены налоговым органом.

9. Решение налогового органа может быть признано недействительным по формальным основаниям, а именно при нарушении процедуры проведения налоговой проверки, оформления ее, рассмотрения результатов налоговой проверки, вынесения и составления решения по результатам проверки и др. Однако следует иметь в виду, что формальные нарушения требований НК КР могут быть основанием для признания недействительным решения налогового органа только в том случае, если они являются существенными, нарушающими право на защиту и влияющими на результаты вынесения решения.

Признание решения налогового органа недействительным по формальным основаниям не является препятствием для проведения повторной налоговой проверки, повторного рассмотрения результатов проверки и доначисления той же суммы и т.д.

Решение по результатам проверки может быть признано недействительным, только, если налогоплательщиком будут представлены доказательства, что именно данное нарушение привело к принятию налоговым органом неправомерного решения.

10. При признании недействительным решения по формальным основаниям в мотивировочной части решения суда не следует давать оценку обоснованности решения органов налоговой службы.

В этом случае налоговые органы вправе вручить решение повторно, с устранением допущенных нарушений требований НК КР и оно может быть предметом рассмотрения в суде с соблюдением досудебного порядка обжалования.

11. Судам следует иметь в виду, что не все виды решений, приведенных в частях 5 и 6 ст.83 НК КР, вручаемых налогоплательщику органами налоговой службы, 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.

12. Акт налоговой проверки, составленный органами налоговой службы, закрепляющий результат ее проведения, сам по себе не порождает правовых последствий для налогоплательщика, не содержит обязательные для исполнения требования, поэтому не подлежит оспариванию в судебном порядке.

13. 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".

**Председатель
Верховного суда
Кыргызской
Республики**

А.Токбаева

**Секретарь Пленума,
Судья Верховного суда
Кыргызской
Республики**

К.Осмоналиев