



# КОММЕНТАРИЙ к судебной практике по налоговым спорам (методическое пособие)

**Эксперт:** Порохов Евгений Викторович,  
Доктор юридических наук, профессор ВШП «Эділет» Каспийского  
университета, директор НИИ финансового и налогового права

Нур-Султан, 2022 г.



Программа по верховенству права в Казахстане, реализуется Американской ассоциацией юристов Инициатива Верховенства Права (ABA ROLI), при поддержке Агентства США по международному развитию (USAID).



Данный материал разработан и издан при поддержке Агентства США по международному развитию (USAID).

Автор несет ответственность за содержание материала, которое не обязательно отражает позицию USAID, ABA ROLI или Правительства США.

**КОММЕНТАРИЙ**  
**к судебной практике по налоговым спорам**  
**(методическое пособие)**

**I. Общие положения по налоговым спорам**

*§1. Налоговые споры, споры, связанные с налогообложением, и особенности их инициирования.*

1. Налоговые споры представляют собой разновидность публично-правовых споров, подлежащих урегулированию в административном (досудебном) порядке в рамках административных процедур по рассмотрению жалоб и (или) в судах в порядке административного судопроизводства.

2. Согласно части 3 статьи 91 Административного процедурно-процессуального кодекса Республики Казахстан от 29 июня 2020 года № 350-VI (далее - АППК), рассмотрение жалобы в административном (досудебном) порядке производится вышестоящим административным органом, должностным лицом (далее - орган, рассматривающий жалобу). Согласно части 2 статьи 102 АППК, судам в порядке административного судопроизводства подсудны споры, вытекающие из публично-правовых отношений, предусмотренные АППК.

3. Налоговые споры иницируются налогоплательщиками (налоговыми агентами) по предусмотренным законодательством РК основаниям путём подачи в вышестоящие налоговые и (или) уполномоченные органы жалоб на административные акты органов государственных доходов и действия (бездействие) их должностных лиц и (или) административных исков в специализированные районные и приравненные к ним административные суды.

4. Органы государственных доходов реализуют свои властные полномочия в отношениях с налогоплательщиками (налоговыми агентами), сборщиками налогов и платёжными операторами без обращения в суды самостоятельно в определённых разделом 3 Кодекса Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 120-VI ЗРК "О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)" (далее – Налоговый кодекс) случаях в рамках налогового администрирования и установленных для этого налоговых процедур путём принятия предусмотренных Налоговым кодексом административных актов и совершения административных действий (бездействия).

5. Согласно пункту 1 статьи 68 Налогового кодекса, налоговое администрирование является системой (совокупностью) мер и способов, осуществляемых налоговыми органами и другими уполномоченными государственными органами по сбору налогов и платежей в бюджет, заключающихся в том числе в осуществлении налогового контроля, применении способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг и иных форм налогового администрирования, установленных Налоговым кодексом.

6. В соответствии с пунктом 2 статьи 69 Налогового кодекса, налоговый контроль осуществляется органами государственных доходов в 1) форме налоговой проверки; 2) иных формах государственного контроля. В соответствии с подпунктом 11) пункта 2 статьи 19 Налогового кодекса налоговые органы обязаны применять способы обеспечения исполнения налогового обязательства и взыскивать

налоговую задолженность налогоплательщика (налогового агента) в принудительном порядке.

7. Предъявление органом государственных доходов требований к налогоплательщику (налоговому агенту) о необходимости исполнения налогового обязательства осуществляется путем принятия и вручения в предусмотренных Налоговым кодексом случаях, порядке и сроки уведомлений, исчерпывающий перечень видов которых установлен в пункте 2 статьи 114 Налогового кодекса. В других прямо предусмотренных в Налоговом кодексе случаях органы государственных доходов принимают иные виды административных актов (налоговые приказы, налоговые требования, предписания, извещения, акты, заключения, решения, постановления, распоряжения). Все административные акты органов государственных доходов принимаются в формах, утвержденных Приказом Министра финансов РК от 8 февраля 2018 года № 146 “О некоторых вопросах налогового и таможенного администрирования”. Налоговые органы не вправе принимать акты, не предусмотренные Налоговым кодексом, и в форме, не предусмотренной налоговым законодательством РК. Нарушение органом государственных доходов при принятии административного акта его формы является нарушением административной процедуры принятия административного акта и должно оцениваться вышестоящим налоговым органом, уполномоченным органом или судом при рассмотрении жалоб и исков налогоплательщиков (налоговых агентов) исходя из существенности допущенного формального нарушения и наступивших в результате этого последствий.

8. До предъявления органом государственных доходов или его должностными лицами требований к налогоплательщику (налоговому агенту) в форме надлежаще принятых и врученных административных актов и в рамках установленных для этого налоговых процедур добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства предполагается в силу пункта 1 статьи 8 Налогового кодекса.

9. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-4/397 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов и установив допущенные органами государственных доходов нарушения при принятии административных актов и вынесении решений по жалобам налогоплательщика на них, в своем частном определении от 20 сентября 2021 года, вынесенном в адрес уполномоченного органа, указал, что органами государственных доходов всех уровней не были приняты во внимание положения статьи 8 Налогового кодекса, в соответствии с пунктами 1 и 4 которой добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства предполагается. Нарушение налогового законодательства Республики Казахстан, допущенное налогоплательщиком (налоговым агентом), должно быть описано в ходе проведения налоговых проверок. Обоснование доводов и раскрытие обстоятельств, свидетельствующих о факте нарушения налогового законодательства Республики Казахстан, возлагаются на налоговые органы.

10. В прямо предусмотренных законодательными актами РК случаях органы государственных доходов в соответствии с подпунктом 10) пункта первого статьи 19 Налогового кодекса, пунктом 1 статьи 9 и пунктом 3 статьи 49 Гражданского кодекса Республики Казахстан от 27 декабря 1994 года № 268-XIII (далее – ГК)

вправе в целях налогообложения обращаться в экономические суды или суды общей юрисдикции по правилам гражданского судопроизводства с исками:

- 1) о признании совершенных с участием налогоплательщиков и их контрагентов оспоримых сделок недействительными или о применении последствий недействительности сделок к ничтожным сделкам;
- 2) о признании недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер, и его принудительной ликвидации (подпункт 2) пункта 2 статьи 49 ГК);
- 3) о признании юридического лица/индивидуального предпринимателя банкротом и его принудительной ликвидации/прекращении деятельности (подпункт 1) пункта 2 статьи 49 ГК);
- 4) о принудительной ликвидации юридических лиц в силу их отсутствия по месту нахождения или по фактическому адресу, а также отсутствия у них учредителей (участников) и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года, а также юридических лиц, осуществляющих деятельность с грубым нарушением законодательства РК (систематического осуществления деятельности, противоречащей уставным целям юридического лица; осуществления деятельности без надлежащей лицензии либо деятельности, запрещенной законодательными актами) (подпункты 3), 4), 5) пункта 2 статьи 49 ГК);
- 5) о взыскании налоговой задолженности налогоплательщика в субсидиарном порядке с учредителей, участников и (или) должностных лиц налогоплательщика-юридического лица, а также с гарантов, поручителей, залогодателей и страховщиков в случаях, предусмотренных законодательными актами.

11. В указанных случаях налоговыми органами инициируются споры, связанные с налогообложением, которые подлежат урегулированию в порядке гражданского судопроизводства в соответствии с нормами Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан от 31 октября 2015 года № 377-V (далее - ГПК) и ГК.

12. Иски о признании оспоримых сделок недействительными и о применении к ничтожным сделкам последствий их недействительности могут предъявляться органами государственных доходов только в случаях влияния последствий недействительности таких сделок на налогообложение их участников и только по основаниям, предусмотренным пунктами 2 и 4 статьи 158 ГК (сделка, направленная на достижение преступной цели, противоправность которой установлена приговором (постановлением) суда, или совершенная с намерением уклониться от исполнения обязательства или от ответственности перед государством), пунктом 1 статьи 159 ГК (сделка, совершенная без получения необходимого разрешения либо после окончания срока действия разрешения), статьей 160 ГК (мнимые и притворные сделки).

13. В соответствии с пунктом 4 статьи 19 Налогового кодекса в случае выявления в ходе налоговой проверки фактов уклонения от уплаты налогов и платежей в бюджет, а также преднамеренного банкротства, указывающих на признаки уголовного правонарушения, органы государственных доходов направляют в правоохранительные органы материалы, отнесенные к их подсудности, для принятия процессуального решения в соответствии с законами РК.

14. Без обращения органов государственных доходов в суды и правоохранительные органы с указанными исками и заявлениями и без принятия по ним судебных и иных процессуальных решений, устанавливающих незаконность

и (или) недействительность сделок (операций) с участием налогоплательщиков и их контрагентов, сделки (операции) и иная осуществляемая налогоплательщиками (налоговыми агентами) и их контрагентами деятельность предполагается законной в силу установленной в пункте 4 статьи 8 ГК презумпции добросовестности. Последствия недействительности сделки, в том числе ничтожной, применяются в соответствии с пунктом 1 статьи 9 ГК только по вступившему в законную силу решению суда.

15. При рассмотрении и разрешении налоговых споров вышестоящие налоговые органы, уполномоченный орган и суды обязаны исходить из презумпции добросовестности налогоплательщиков при совершении ими гражданско-правовых и иных частноправовых сделок (операций), предполагая их законность, разумность и справедливость до тех пор, пока суд или иной компетентный орган не установят обратное в установленном для этого законом порядке в соответствии с применимым законодательством РК.

16. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-4/193 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов о признании незаконными и отмене уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, и решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, своим решением от 15 октября 2021 года установил, что сделки, заключенные между истцом и его контрагентом, не были признаны недействительными, вследствие чего отсутствуют предусмотренные Налоговым кодексом основания для предъявления налоговым органом налогоплательщику требований об исключении из вычетов его расходов и из зачета НДС по взаиморасчетам с контрагентами налогоплательщика в сделках.

## *§2. Презумпция законности административного акта, предъявляемые к нему требования и последствия их нарушения*

17. В силу установленной в части 2 статьи 13 АППК презумпции законности административного акта, административный акт, административное действие (бездействие) считаются законными и обоснованными до тех пор, пока административный орган, должностное лицо или суд не установят обратное в соответствии с законодательством РК.

18. По общему требованию части 1 статьи 7 АППК и пункта 1 статьи 64 Закона Республики Казахстан от 6 апреля 2016 года № 480-V “О правовых актах” (далее - Закон о правовых актах), административные акты и действия (бездействие) должны приниматься органами государственных доходов и их должностными лицами в ходе или по результатам административных процедур, осуществляемых в пределах их компетенции, в рамках предоставленных им по закону полномочий, в строгом соответствии с принципами и нормами Конституции РК, соответствующих ей законов и иных нормативных правовых актов и решений вышестоящих государственных органов и должностных лиц.

19. Кроме того, по императивному требованию пункта 5 статьи 64 Закона о правовых актах, правовой акт индивидуального применения, помимо требований, предусмотренных в пункте 1 статьи 64 Закона о правовых актах, должен содержать также следующие реквизиты:

1) наименование правового акта;

- 2) заголовок, обозначающий предмет рассмотрения данного акта;
- 3) место и дату принятия акта;
- 4) подпись (подписи) лица (лиц), уполномоченного (уполномоченных) подписывать соответствующий акт;
- 5) печать органа, за исключением случаев, предусмотренных законодательством РК.

20. В соответствии с пунктом 2 статьи 64 Закона о правовых актах правовые акты индивидуального применения (в том числе административные акты), противоречащие требованиям Конституции РК и законодательству РК, являются недействительными с момента их принятия и не должны применяться на территории РК.

21. Согласно части 3 и 4 статьи 84 и части 3 статьи 155 АППК, незаконный обременяющий административный акт подлежит обязательной отмене. Признание административного акта или его части незаконными, влечет его отмену, а также отмену всех юридических последствий, вытекающих из него либо из его части, если иное не указано в судебном решении. Административный акт может быть признан недействительным как с момента принятия такого акта, так и с момента признания его незаконным.

22. При этом, согласно части 1 статьи 84 АППК, нарушение законодательства РК об административных процедурах является основанием для признания административного акта незаконным, если такое нарушение привело либо могло привести к принятию неправильного административного акта. Правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям.

23. Однако, в прямо предусмотренных законами случаях нарушение законодательства РК об административных процедурах является самостоятельным достаточным основанием для признания административного акта незаконным и его отмены независимо от того, является ли принятый административный акт правильным по существу. В частности, в соответствии с пунктом 1 статьи 156 Кодекса Республики Казахстан от 29 октября 2015 года № 375-V «Предпринимательский кодекс Республики Казахстан» (далее - ПК РК) проверка признается недействительной, если она проведена органом контроля и надзора с грубым нарушением требований к организации и проведению проверок, установленных ПК РК. Признание проверки недействительной является основанием для отмены вышестоящим государственным органом или судом акта данной проверки и предписания об устранении выявленных нарушений. К грубым нарушениям требований ПК РК к организации и проведению проверок, в соответствии с пунктом 2 статьи 156 ПК РК, относятся: 1) отсутствие оснований проведения проверки; 2) отсутствие акта о назначении проверки; 3) отсутствие уведомления, а равно несоблюдение сроков уведомления о проведении проверки; 5) нарушение периодичности проведения проверок по особому порядку проведения проверок, указанной в нормативных правовых актах РК; 6) непредставление акта о назначении проверки; 7) назначение государственными органами проверок по вопросам, не входящим в их компетенцию; 8) проведение проверки без регистрации акта о назначении проверки в уполномоченном органе в области правовой статистики и специальных учетов, когда такая регистрация обязательна; 9) нарушение сроков проведения проверок; 10) проведение внеплановой проверки при отсутствии грубых нарушений по результатам проверок по особому порядку проведения проверок.

24. При этом, согласно пункту 7 статьи 140 ПК РК, особенности порядка, сроки проведения, продления, приостановления проверок, оформления акта о назначении, результатах и завершении проверок, осуществляемых органами государственных доходов, определяются Налоговым кодексом.

25. При установлении судом фактов принятия органом государственных доходов административного акта или совершения административного действия (бездействия) с нарушением Конституции РК, соответствующих ей законов и иных нормативных правовых актов, за рамками его компетенции или с превышением полномочий его должностного лица, отсутствия на административном акте подписи или электронной цифровой подписи уполномоченного должностного лица, а равно принятия административного акта лицом, не являющимся должностным лицом органа государственных доходов на момент принятия этого акта, либо лицом, личность которого или должностное положение и полномочия которого невозможно установить, такой административный акт должен быть признан незаконным и отменен на основании статьи 84, частей 1 и 3 статьи 100 или части 3 статьи 155 АПК.

26. Отсутствие на врученном налогоплательщику (налоговому агенту) административном акте подписи (в том числе ЭЦП - при электронном способе оформления и вручения документа) руководителя (заместителя) органа государственных доходов, лица, их замещающего, или иного должностного лица, а также наличие на административном акте подписи лица, личность или должностное положение которого установить невозможно либо не обладающего полномочиями на подписание акта в момент его принятия, является существенным нарушением порядка принятия административного акта, носящим неустранимый характер, и влечет за собой признание такого акта незаконным и его безусловную отмену.

27. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело № 7527-22-00-4/232 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов о признании незаконными и отмене уведомления по результатам камерального контроля и решения о признании уведомления неисполненным, в решении от 3 марта 2022 года установил, что оспариваемое уведомление принято и подписано лицом, не имеющим полномочия по принятию административного акта, что подтверждает его незаконность. Доводы ответчика о том, что указанное нарушение является техническим и не влечет за собой незаконность по существу правильного уведомления, суд посчитал несостоятельными, поскольку подписание административного акта лицом, наделенным полномочиями, является прямым требованием подпункта 4) и 23) статьи 4 АПК. Из буквального смысла вышеуказанных требований законодательства следует, что административный акт должен быть подписан должностным лицом, наделенным полномочиями по принятию административного акта. Следовательно, подписание и направление уведомления лицом, не имеющим полномочия на его подписание и направление, является грубым нарушением требований законодательства. При этом неприведение в соответствие фамилии руководителя в уведомлении и подписание уведомления с использованием ЭЦП прежнего руководителя являются виной самого государственного органа.

*§3. Право налогоплательщика на оспаривание и пересмотр административного акта в административном (досудебном) и судебном порядке*



28.Внесудебные и судебные процедуры проверки законности и пересмотра административного акта органа государственных доходов иницируются налогоплательщиком (налоговым агентом) в предусмотренных Налоговым кодексом и АППК случаях, порядке и сроки путем подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган, уполномоченный орган и (или) путем предъявления административного иска в специализированный районный или приравненный к нему административный суд.

29.В соответствии с частью 1 статьи 9 АППК каждый вправе в порядке, установленном АППК, обратиться в административный орган, к должностному лицу или в суд за защитой нарушенных или оспариваемых прав, свобод или законных интересов. Отказ от права на обращение в административный орган, к должностному лицу или в суд недействителен.

30.Согласно частям 1 и 5 статьи 91 АППК, участник административной процедуры вправе обжаловать административный акт, административное действие (бездействие), не связанное с принятием административного акта, в административном (досудебном) порядке. Если иное не предусмотрено законом, обращение в суд допускается после обжалования в досудебном порядке. В соответствии со статьей 137 АППК предъявлением иска дело принимается к производству суда.

31.Орган государственных доходов, вынесший административный акт, обязан разъяснить налогоплательщику (налоговому агенту) его право на обжалование административного акта в вышестоящий налоговый орган, уполномоченный орган и (или) в суд, а также порядок и сроки подачи жалобы. В предусмотренных законом случаях неразъяснение налогоплательщику (налоговому агенту) при вручении ему административного акта его права на обжалование административного акта и необеспечение реализации этого права признается в качестве грубого нарушения прав налогоплательщика (налогового агента) и влечет за собой отмену административного акта. В соответствии с частью 5 статьи 9 АППК принуждение к отказу от права на обращение в административный орган, к должностному лицу или в суд является незаконным и влечет ответственность, установленную законами Республики Казахстан.

32.Орган, рассматривающий жалобу, и (или) суд, в который подан административный иск, обязаны принять жалобу или иск, рассмотреть и разрешить административное дело по существу в порядке и сроки, установленные Налоговым кодексом и АППК.

33.Предметом оспаривания налогоплательщиками (налоговыми агентами) в административных делах по налоговым спорам выступают административные акты органов государственных доходов, а также действия (бездействие) их должностных лиц, совершенные ими при осуществлении от имени государства властных полномочий.

34. В качестве предмета оспаривания могут выступать административные акты, выносимые органами государственных доходов по результатам осуществления учетно-регистрационных, зачетно-возвратных, контрольных, обеспечительных, правореализационных и правопритязательных налоговых процедур.

35. В частности, предметом оспаривания могут выступать решения налоговых органов:
- 1) о постановке/снятии или об отказе в постановке/снятии с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость;
  - 2) о постановке/снятии или об отказе в постановке/снятии с регистрационного учета в качестве налогоплательщика, осуществляющего отдельные виды деятельности.
  - 3) об отказе в изменении сроков исполнения налогового обязательства и об отказе в предоставлении инвестиционного налогового кредита
  - 4) о сумме налогов, исчисленных налоговым органом в предусмотренных законом случаях.
  - 5) о непредставлении налоговой отчетности юридических и физических лиц в установленный налоговым законодательством срок.
  - 6) о проведении хронометражного обследования.
  - 7) о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика.
  - 8) о начисленной сумме платы за негативное воздействие на окружающую среду на основании сведений уполномоченного органа в области охраны окружающей среды.
  - 9) об итогах рассмотрения результатов мониторинга и о результатах горизонтального мониторинга.
  - 10) о назначении контроля за деятельностью уполномоченных государственных и местных исполнительных органов, актов контроля и требований об устранении нарушений налогового законодательства.
  - 11) об отказе в зачете/возврате из государственного бюджета суммы переплаты.
  - 12) об отказе в возврате из государственного бюджета суммы подоходного налога по заявлению нерезидента на основании международного договора.
  - 13) о приостановлении расходных операций на банковских счетах налогоплательщиков.
  - 14) об ограничении в распоряжении имуществом и (или) акта описи ограниченного в распоряжении имущества.
  - 15) о погашении налоговой задолженности.
  - 16) о налоговой задолженности физических лиц и налоговых приказов о взыскании задолженности физических лиц.
  - 17) инкассовые распоряжения налоговых органов о взыскании налоговой задолженности с банковских счетов налогоплательщиков.
  - 18) об обращении взыскания на деньги на банковских счетах дебиторов.
  - 18) приказы налоговых органов о признании налогоплательщиков бездействующими.
  - 19) об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля.
  - 20) о назначении налоговой проверки.
  - 21) о результатах налоговой проверки и итогах рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки.

36. Бездействие органов государственных доходов может обжаловаться как в отдельности, так и наряду с другими обжалуемыми административными актами и действия органов государственных доходов.

37. Специализированный межрайонный административный суд Карагандинской области по делу № 3594-21-00-4/655 о признании незаконным бездействия налогового органа по передаче лицевых счетов в связи с реорганизацией налогоплательщика и понуждении передать лицевые счета удовлетворил требования налогоплательщика. Доводы налогового органа о необходимости проверить законность произведенной регистрации и разделительного баланса не приняты судом во внимание. Суд правомерно исходил из того, что обязанность налогового органа по передаче лицевых счетов в связи с реорганизацией

налогоплательщика предусмотрена Налоговым кодексом, право административного усмотрения у налогового органа по вопросу передачи лицевых счетов отсутствует, бездействие налогового органа, выразившееся в непередаче лицевых счетов реорганизованного юридического лица, нарушает права налогоплательщика.

38. Предметом жалобы или административного иска по налоговому спору в соответствии со статьями 132-135, 160 АПК могут являться требования налогоплательщика (налогового агента) об отмене административного акта органа государственных доходов, о принуждении его к принятию благоприятного административного акта или об обязанности не принимать обременяющий административный акт, о совершении определённых действий или о воздержании от их совершения, о признании незаконным не имеющего больше юридической силы административного акта (в том числе отменённого), о взыскании убытков, находящихся в причинно-следственной связи с незаконным административным актом.

39. В соответствии с частью 2 статьи 135 АПК по иску о признании налогоплательщик (налоговый агент) может потребовать признать незаконным не имеющий больше юридической силы обременяющий административный акт органа государственных доходов. В таком случае суд в соответствии с частью 3 статьи 159 АПК вправе по требованию истца признать незаконным обременяющий административный акт, если он уже был ранее отменен или его действие утратило силу иным способом, в том числе в какой-либо его части. Отмена административного акта органом государственных доходов, вынесшим такой акт, или вышестоящим органом государственных доходов во внесудебном порядке по жалобе налогоплательщика или по собственной инициативе в соответствии со статьёй 85 АПК не является препятствием для подачи налогоплательщиком иска о признании отменённого акта незаконным и разрешения судом такого иска по существу.

40. В соответствии с частью 2 статьи 156 АПК в случае признания незаконности обременяющего административного акта, который на момент принятия решения уже исполнен или исполняется, суд вправе понудить ответчика отменить исполнение и потребовать совершения действий по возвращению истца в первоначальное положение в установленный в решении срок.

41. В соответствии с частью первой статьи 160 АПК одновременно с исками о признании незаконными и отмене обременяющих административных актов органов государственных доходов налогоплательщик (налоговый агент) также вправе предъявить в порядке административного судопроизводства требование о возмещении убытков, состоящих с этими исками в причинно-следственных связях. В соответствии с частью 3 статьи 107 АПК требование о возмещении убытков, причиненных ответчиком, сопряженное с административным актом, административным действием (бездействием), рассматривается специализированным районным и приравненным к нему административным судом.

42. При этом налогоплательщик (налоговый агент), по требованию части 1 статьи 129 АПК, обязан доказать размер убытков, причинённых ему принятием незаконного административного акта. В таком случае при удовлетворении соответствующих требований истца суд определяет в решении размер причинённых истцу убытков. В соответствии с частью 8 статьи 84 АПК вред, возникший в результате отмены незаконного благоприятного административного

акта (предоставляющего налоговые льготы, преференции, выгоды, права или иные преимущества в налогообложении), также подлежит возмещению участнику административной процедуры, право на доверие которого охраняется законами РК, по правилам гражданского законодательства РК.

43. Согласно части 4 статьи 107 АППК, требование налогоплательщика-физического лица о возмещении морального вреда рассматривается исключительно в порядке гражданского судопроизводства и не может быть предметом рассмотрения в административном судопроизводстве. При предъявлении истцом такого требования административный суд обязан вынести определение о возвращении истцу его заявления в этой части на основании подпункта 11) части 2 статьи 138 АППК как не подлежащего рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

44. Основанием жалобы или административного иска по налоговому спору являются фактические обстоятельства и подтверждающие их доказательства предполагаемого, по мнению заявителя, нарушения органом государственных доходов и (или) его должностными лицами прав, свобод и законных интересов налогоплательщика (налогового агента) вследствие принятия административного акта или совершения действий (бездействия) за рамками их компетенции, с превышением их полномочий, нарушением требований законодательства к субъектам, содержанию, форме, процедурам, порядку и срокам принятия административного акта или совершения действия (бездействия).

*§4. Подведомственность и подсудность административных дел по налоговым спорам.*

45. Для административных дел по налоговым спорам в АППК и Налоговом кодексе установлена альтернативная административная и судебная подведомственность, а в рамках судебной подведомственности для административных дел по налоговым спорам в главе 16 АППК также установлена территориальная подсудность и подсудность по связи дел и по выбору истца. В соответствии с частью 4 статьи 9 АППК никому не может быть без его согласия изменена подсудность, предусмотренная для него законом.

46. Судебная подведомственность обладает приоритетом перед административной подведомственностью. В соответствии с подпунктом 4) пункта 1 статьи 180 Налогового кодекса уполномоченный орган отказывает в рассмотрении жалобы налогоплательщика (налогового агента) в случае подачи налогоплательщиком (налоговым агентом) искового заявления в суд по вопросам, изложенным в жалобе.

47. Обжалование во внесудебном порядке уведомлений органов государственных доходов о результатах проверки осуществляется в соответствии с пунктом 1 статьи 178 Налогового кодекса путем подачи налогоплательщиком (налоговым агентом) или его представителем жалобы в уполномоченный орган. Иные решения и (или) действия (бездействие) органов государственных доходов в порядке досудебного урегулирования споров подлежат обжалованию в вышестоящий орган государственных доходов в соответствии со статьями 187-188 Налогового кодекса и частями 1 и 4 статьи 91 АППК путем подачи жалобы через орган государственных доходов, вынесший обжалуемое решение. Орган государственных доходов, должностное лицо, чьи административный акт, административное действие (бездействие) обжалуются, не позднее трёх рабочих дней со дня поступления жалобы направляют ее и административное дело в орган, рассматривающий

жалобу. При этом орган государственных доходов, должностное лицо, чьи административный акт, административное действие (бездействие) обжалуются, вправе не направлять жалобу в орган, рассматривающий жалобу, если он в течение трёх рабочих дней примет благоприятный административный акт, совершит действие, полностью удовлетворяющие требования, указанные в жалобе. Неудовлетворение органом государственных доходов, вынесшим обжалуемый административный акт, требований налогоплательщика или удовлетворение их в неполном объеме не лишает налогоплательщика права на дальнейшее обжалование оспариваемого акта в вышестоящий налоговый орган или в суд.

48. По общему правилу части 1 статьи 102 и части 1 и 3 статьи 106 АПК, оспаривание административных актов и действий (бездействия) органов государственных доходов в судебном порядке осуществляется путем подачи налогоплательщиком (налоговым агентом) административного иска в специализированный районный и приравненный к нему административный суд по месту вынесения административного акта или по месту нахождения ответчика. Административное дело по иску об оспаривании административного акта, вынесенного в форме электронного документа, рассматривается по месту жительства (нахождения) истца.

49. В соответствии с частью 3 статьи 102 АПК специализированный межрайонный административный суд города Нур-Султана рассматривает иски инвесторов, указанных в части 1-2 статьи 27 ГПК, по обжалованию административных актов, административных действий (бездействия) административных органов, должностных лиц, а также актов, вынесенных за пределами РК.

50. По требованию нормы части 6 статьи 107 АПК, не допускается объединение в одно производство нескольких требований, которые подлежат рассмотрению в порядке разного вида судопроизводства, если иное не установлено настоящим Кодексом. При этом требования, не относящиеся к публично-правовым спорам и не подлежащие разделению, должны быть выделены и направлены по подсудности в соответствующий районный (городской) суд.

51. Специализированные районные и приравненные к ним административные суды не рассматривают иски органов государственных доходов к налогоплательщикам (налоговым агентам), подлежащие предъявлению в соответствии с подпунктом 10) пункта 1 статьи 19 Налогового кодекса в экономические суды и суды общей юрисдикции в порядке гражданского судопроизводства. Специализированные районные и приравненные к ним административные суды также не рассматривают иски органов государственных доходов к физическим и юридическим лицам, а также иски физических и юридических лиц к органам государственных доходов по гражданско-правовым и иным частноправовым спорам, за исключением заявленных в соответствии со статьей 160 АПК требований о возмещении убытков, состоящих в причинно-следственной связи с исками об оспаривании административных актов или признании их незаконными.

52. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев иск налогоплательщика-физического лица к департаменту государственных доходов, управлению государственных доходов, частному судебному исполнителю и Региональной палате частных судебных исполнителей об освобождении имущества от ограничений и арестов, определением от 26 ноября 2021 года возвратил истцу его иск на основании подпункта 11) части 2

статьи 138 АПК в связи с неподведомственностью дела административному суду. При этом суд разъяснил истцу его право на обращение в суд гражданской юрисдикции по месту нахождения недвижимого имущества, указав что в соответствии с частями 2 и 3 статьи 251 ГПК иски об освобождении имущества от ареста (исключении из описи) подлежат рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства и в соответствии с частью 1 статьи 31 ГПК предъявляются по месту нахождения этих объектов. Вместе с тем, суд ошибочно установил, что решение органа государственных доходов об ограничении в распоряжении имуществом налогоплательщиком не является административным актом, а спор о признании его незаконным и отмене - не является публично-правовым спором. Ссылка суда на статью 251 ГПК, устанавливающую подсудность для гражданских дел по искам собственников об освобождении имущества от ареста (исключении из описи), является некорректной применительно к ситуации с оспариванием налогоплательщиком административного акта органа государственных доходов об ограничении в распоряжении имуществом налогоплательщика в порядке применения к нему способов обеспечения исполнения налоговых обязательств, поскольку такой акт органа государственных доходов является административным актом, иск о признании его незаконным не является иском об освобождении имущества от ареста, а спор о его законности является публично-правовым спором, подлежащим рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

#### *§5. Альтернативный досудебный порядок урегулирования налоговых споров.*

53. По общему правилу части 3 статьи 9 АПК, если законом установлен досудебный порядок урегулирования спора, обращение в суд может быть подано после соблюдения этого порядка.

54. При этом, согласно части 2 статьи 1 АПК, особенности осуществления административных процедур, в том числе в части рассмотрения жалоб, устанавливаются законами Республики Казахстан. АПК регулирует отношения, связанные с осуществлением административных процедур, в части, не урегулированной законами Республики Казахстан. Указанное правило в полной мере относится и к регламентации в специальных законах вопросов обязательности или альтернативности досудебного порядка урегулирования споров.

55. Налоговый кодекс не устанавливает обязательного досудебного порядка урегулирования налогового спора и не обязывает налогоплательщика (налогового агента) соблюдать его в качестве условия для последующего предъявления административного иска в суд. Налоговый кодекс устанавливает альтернативный по усмотрению самого налогоплательщика (налогового агента) порядок обжалования решений и действий (бездействия) органов государственных доходов и их должностных лиц в вышестоящие налоговые или уполномоченные органы или в суд. Так, согласно пункту 4-1 статьи 96 Налогового кодекса, обжалование налогоплательщиком (налоговым агентом) решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля производится в течение десяти рабочих дней со дня его вручения (получения) в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган *или* суд. Согласно пункту 2 статьи 177 Налогового кодекса, налогоплательщик (налоговый агент) вправе обжаловать уведомление о результатах проверки, а также уведомление о результатах горизонтального мониторинга в суд. Согласно статье 187 Налогового кодекса, налогоплательщик и налоговый агент имеют право обжаловать действия

(бездействие) должностных лиц налоговых органов вышестоящему налоговому органу *или* в суд.

56. Соблюдение налогоплательщиком (налоговым агентом) досудебного порядка урегулирования налогового спора в вышестоящем налоговом и (или) уполномоченном органе перед обращением с административным иском в суд является не обязательным. Налогоплательщик (налоговый агент) вправе обратиться с административным иском непосредственно в суд без предварительного обращения с жалобой в вышестоящий налоговый и (или) уполномоченный орган. И суд в таком случае обязан принять и рассмотреть административный иск налогоплательщика (налогового агента) по существу и не вправе возвращать налогоплательщику (налоговому агенту) его иск по предусмотренному в подпункте 1) части 2 статьи 138 АПК основанию несоблюдения истцом установленного законом для данной категории дел порядка досудебного урегулирования спора, возможность применения которого не утрачена. Соответственно, налогоплательщик (налоговый агент) также не обязан, а суд не вправе требовать от налогоплательщика указания в исковом заявлении и представления по подпункту 5) части 7 статьи 131 АПК документов, подтверждающих соблюдение досудебного порядка урегулирования спора.

57. Специализированный межрайонный административный суд города Нур-Султана, рассмотрев материалы административного дела № 7194-21-00-4/281 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов об оспаривании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, своим определением от 05 августа 2021 года возвратил истцу его административный иск на основании подпункта 1) части 2 статьи 138 АПК в связи с несоблюдением досудебного порядка урегулирования спора, возможность применения которого не утрачена. При этом суд в мотивировочной части определения указал, что «сопоставляя альтернативное право налогоплательщика на урегулирование спора через вышестоящий орган либо суд, предусмотренное налоговым законодательством, и установленную АПК обязанность прохождения участником процедур досудебной стадии, суд исходит из модели досудебного порядка, способствующего наиболее быстрому, полному разрешению спора в контексте административной юстиции. Поэтому конкуренция отраслевого и процессуального законодательства истолкована судом в пользу досудебного урегулирования спора, предоставляющего заявителю дополнительные средства защиты прав на досудебной стадии и не лишаящей права последующей судебной защиты». При этом суд первой инстанции не учел, что выбор подведомственности суда или вышестоящего органа при альтернативном досудебном порядке урегулировании налогового спора является правом налогоплательщика, а не его обязанностью, и реализуется им по своему выбору и усмотрению, вследствие чего досудебный порядок урегулирования налогового спора является для него не обязательным, и налогоплательщик не может быть принужден судом к его соблюдению.

58. К аналогичному выводу пришел Специализированный межрайонный административный суд города Алматы. Так, Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев материалы административного дела № 7594-21-00-4/978 по иску налогоплательщика к департаменту государственных доходов о признании незаконным уведомления о результатах проверки, своим определением от 15 ноября 2021 г. возвратил истцу его административный иск на основании подпункта 1) части 2 статьи 138 АПК в связи с несоблюдением досудебного порядка урегулирования спора, возможность

применения которого не утрачена. По мнению суда, в статье 178 Налогового кодекса установлена обязательная процедура административного (досудебного) урегулирования спора путем подачи жалобы на уведомление о результатах проверки в уполномоченный орган. При этом суд первой инстанции не учел положения нормы пункта 2 статьи 177 Налогового кодекса, устанавливающей альтернативный порядок обжалования уведомления о результатах проверки в уполномоченный орган или суд по выбору налогоплательщика.

59.В соответствии с частью 6 статьи 98 АПК обращение жалобы во вред заявителю не допускается. В указанной связи орган, рассматривающий жалобу, по итогам рассмотрения в досудебном порядке жалобы налогоплательщика на административный акт не вправе принимать новые решения, нарушающие права, свободы и законные интересы налогоплательщика, возлагающие на него новые обязанности (в том числе об уплате вновь начисленных налогов), ответственность или иным образом ухудшающие его положение по сравнению с обжалованным административным актом.

60.Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-4/397 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов, в своем частном определении от 20 сентября 2021 года, вынесенном в адрес уполномоченного органа, установил, что комитетом государственных доходов МФ РК при вынесении решения по жалобе налогоплательщика в досудебном порядке были допущены нарушения норм частей 1 и 6 статьи 98 АПК, в соответствии с которыми орган, рассматривающий жалобу, обязан принять меры для всестороннего, полного и объективного исследования фактических обстоятельств, имеющих значение для правильного рассмотрения жалобы, а обращение жалобы во вред заявителю не допускается. Однако комитетом в нарушение вышеуказанных положений АПК жалоба налогоплательщика не рассмотрена в полном объеме, решение по жалобе вынесено за пределами ее предмета, тем самым жалоба налогоплательщика обращена во вред правам и законным интересам подателя жалобы.

61.Не являются урегулированием налогового спора в досудебном порядке случаи, когда по требованию Налогового кодекса налогоплательщик (налоговый агент) обязан в рамках соответствующих налоговых процедур обратиться в орган государственных доходов с налоговым заявлением о совершении в его пользу действия или принятии административного акта, входящего в компетенцию органа государственных доходов.

62.Без предварительного обращения с соответствующим налоговым заявлением в орган государственных доходов налогоплательщик (налоговый агент) не вправе обращаться непосредственно в суд с иском о принуждении органа государственных доходов к принятию решения по входящему в его компетенцию вопросам. В таких случаях суд должен возвращать поданные налогоплательщиками (налоговыми агентами) исковые заявления на основании подпункта 11) пункта 2 статьи 138 АПК в связи с тем, что такое дело не подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства как входящее в компетенцию органа государственных доходов.

63.В частности, по требованиям о возврате/зачете из бюджета ошибочно или излишне уплаченной суммы налога и иного платежа в бюджет, о возврате государственной пошлины из государственного бюджета или о возврате суммы превышения зачетного НДС налогоплательщик обязан предварительно обратиться



в орган государственных доходов с соответствующим налоговым заявлением, и только в случае отказа ему в удовлетворении такого заявления или оставления его без рассмотрения в установленные для этого сроки налогоплательщик вправе обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган или с административным иском в суд о признании незаконным и отмене принятого по заявлению налогоплательщика административного акта и о понуждении органа государственных доходов к принятию благоприятного акта и (или) к совершению истребуемых по закону действий.

#### *§6. Примирительные процедуры в налоговых спорах.*

64.Налогоплательщик (налоговый агент) и орган государственных доходов могут на всех стадиях (этапах) административного процесса до удаления суда для вынесения решения окончить административное дело путем заключения соглашений в рамках предусмотренных статьей 120 АППК примирительных процедур только в случаях, когда у органа государственных доходов имеется по закону право на принятие по своему усмотрению одного из предусмотренных Налоговым кодексом альтернативных правомерных решений. В частности, в соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 50 и пунктом 1 статьи 51 Налогового кодекса орган государственных доходов может по своему усмотрению принять решение о предоставлении налогоплательщику отсрочки исполнения налогового обязательства на срок до шести месяцев или рассрочки исполнения налогового обязательства на срок до трех лет или не предоставлять такую отсрочку или рассрочку.

65.Не являются административным усмотрением органа государственных доходов случаи, когда орган государственных доходов обязан принять в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан единственное законное решение в рамках регламентированной законом ситуации и фактических обстоятельств дела.

66.Органы государственных доходов не обладают по закону полномочиями на уменьшение налогоплательщику суммы исчисленных, начисленных ему в соответствии с Налоговым кодексом налогов и платежей в бюджет или на освобождение его в индивидуальном порядке от их уплаты.

67.Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-4/193 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов о признании незаконными и отмене уведомления по результатам камерального контроля и решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля, в своем решении от 15 октября 2021 года указал, что примирение сторон допускается при наличии у ответчика административного усмотрения. В данном случае сторона ответчика, как в предварительном слушании, так и в ходе судебного разбирательства, высказала позицию об отсутствии административного усмотрения, в связи с чем, разрешение спора с применением примирительных процедур не представилось возможным.

68.Примирительные процедуры с участием органа государственных доходов и налогоплательщика (налогового агента) не допускаются в случаях, когда обжалуемый налогоплательщиком (налоговым агентом) административный акт органа государственных доходов противоречит Конституции Республики Казахстан, законам и иным нормативным правовым актам, принят с нарушением компетенции,

полномочий, порядка его принятия и подлежит безусловной отмене по указанным основаниям как незаконный.

69. В соответствии с частью 9 статьи 120 АПК суд не утверждает соглашение о примирении, медиации или об урегулировании спора в порядке партисипативной процедуры, если его условия противоречат закону, в частности, если такое соглашение заключено органом государственных доходов при отсутствии у него по закону свободы административного усмотрения на принятие одного из двух или более альтернативных правомерных административных решений в рамках рассматриваемой судом спорной ситуации. По требованию нормы части 2 статьи 155 АПК, при осуществлении административным органом, должностным лицом административного усмотрения суд также проверяет, не превышены ли пределы, установленные законодательством РК, и соответствует ли осуществление административного усмотрения целям данного полномочия. Суд также не вправе утверждать мировое соглашение между органом государственных доходов и налогоплательщиком (налоговым агентом), если такое соглашение ущемляет права, свободы и законные интересы других лиц.

*§7. Сроки оспаривания административных актов и действий (бездействия) органов государственных доходов и их должностных лиц.*

70. АПК в части 1 статьи 92 устанавливает общий *трехмесячный* срок для обжалования в административном (досудебном) порядке административного акта, действий (бездействия) административного органа в вышестоящий государственный орган. При этом срок подачи жалобы исчисляется со дня, когда участнику административной процедуры стало известно о принятии административного акта или совершении административного действия (бездействия).

71. Налоговый кодекс может устанавливать специальные сроки обжалования административных актов органов государственных доходов. Например, в соответствии с пунктом 1 статьи 178 Налогового кодекса срок обжалования уведомления о результатах проверки составляет *тридцать рабочих дней* со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику (налоговому агенту) уведомления. В соответствии с пунктом 4-1 статьи 96 Налогового кодекса обжалование налогоплательщиком (налоговым агентом) решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля производится в течение *десяти рабочих дней* со дня его вручения (получения). По смыслу пунктов 2 и 5 статьи 96 Налогового кодекса обжалование уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, осуществляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в пределах сроков, предусмотренных пунктом 2 статьи 96 для его исполнения, то есть в течение *тридцати рабочих дней* со дня, следующего за днем его вручения (получения). В соответствии с пунктом 1 статьи 674 Налогового кодекса жалоба налогоплательщика-нерезидента на решение органа государственных доходов о возврате подоходного налога, удержанного с доходов из источников в РК, подается в уполномоченный орган в письменной форме в течение *девятиста календарных дней* со дня, следующего за днем получения решения налогового органа.

72. В таком случае установленные в Налоговом кодексе специальные сроки обжалования административных актов в силу части 2 статьи 1 АПК имеют приоритет в своем применении перед установленным в части 1 статьи 92 АПК

общим трехмесячным сроком обжалования административных актов в административном (досудебном) порядке.

73. В отношении остальных административных актов и действий (бездействия) органов государственных доходов Налоговый кодекс не устанавливает специальных сроков их обжалования. Соответственно, при их обжаловании налогоплательщиками (налоговыми агентами) в административном (досудебном) порядке должен применяться установленный в части 1 статьи 92 АПК общий трехмесячный срок их обжалования.

74. Согласно части 3 статьи 92 АПК, пропущенный для обжалования срок не является основанием для отказа в принятии жалобы органом, рассматривающим жалобу. Причины пропуска срока выясняются при рассмотрении жалобы и могут являться одним из оснований для отказа в удовлетворении жалобы. Срок на подачу жалобы или иска может быть восстановлен по ходатайству заявителя органом, рассматривающим жалобу, или судом при признании уважительными причин его пропуска. В качестве уважительных причин пропуска срока на обжалование часть 2 статьи 92 АПК и пункт 3 статьи 178 Налогового кодекса предусматривают болезнь или иную временную нетрудоспособность заявителя-физического лица или первого руководителя и главного бухгалтера заявителя-юридического лица, обстоятельства непреодолимой силы и иные причины, лишаящие лицо возможности подать жалобу.

75. В соответствии с частью первой статьи 136 АПК иск об оспаривании административного акта органа государственных доходов подается в суд *в течение одного месяца* со дня вручения административного акта, а в случае обжалования решения в досудебном порядке - в течение одного месяца со дня вручения решения органа, рассматривающего жалобу, по результатам рассмотрения жалобы. В случае, если законом не предусмотрен досудебный порядок или отсутствует орган, рассматривающий жалобу, иск подается в суд в течение одного месяца со дня вручения административного акта или с момента доведения до сведения в порядке, установленном АПК и законодательством РК.

76. В соответствии с частью 3 статьи 136 АПК требование о признании обременяющего административного акта, не имеющего больше юридической силы, незаконным может быть заявлено в суд в течение *трех месяцев* со дня, когда лицу стало известно о нарушении данным актом его прав, свобод и законных интересов.

77. Срок для обращения с административным иском в суд исчисляется: в случае оспаривания уведомления о результатах налоговой проверки непосредственно в суде – со дня его вручения в порядке, установленном пунктами 1, 2, 3 статьи 115 Налогового кодекса, а в случае предварительного обжалования в уполномоченный орган – со дня, когда налогоплательщику (налоговому агенту) стало известно о решении этого органа об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части или со дня истечения установленного в пункте 1 статьи 181 Налогового кодекса срока на рассмотрение жалобы, если решение по такой жалобе не было принято.

78. Срок рассмотрения жалобы на уведомление о результатах налоговой проверки может быть приостановлен и (или) продлен в порядке и по основаниям, предусмотренным статьей 183 Налогового кодекса. Если по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) вынесено новое

уведомление, срок его обжалования исчисляется заново со дня вручения такого уведомления в установленном порядке.

79. При обжаловании действий (бездействия) должностных лиц органов государственных доходов месячный срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда налогоплательщику, налоговому агенту стало известно о нарушении его прав, свобод и законных интересов либо об оставлении вышестоящим органом государственных доходов его жалобы без удовлетворения полностью или в части или со дня истечения установленного законодательством РК срока на рассмотрение жалобы, если решение по такой жалобе не было принято.

80. В соответствии с частью 5 статьи 100 АППК в случае если орган, рассматривающий жалобу, не принял решение по результатам рассмотрения жалобы в установленные для этого в пункте 1 статьи 181 Налогового кодекса или в статье 99 АППК сроки, то с даты истечения сроков считается, что орган, рассматривающий жалобу, отказал в удовлетворении жалобы.

81. Согласно части восьмой статьи 136 АППК, пропуск срока на подачу иска в суд без уважительной причины, а также невозможность восстановления пропущенного срока обращения в суд являются основанием для возвращения иска. В соответствии с подпунктом 15) части 2 статьи 138 АППК суд (судья) выносит определение о возвращении иска, если судом отказано в восстановлении пропущенного срока на предъявление иска.

82. В отличие от установленных в части 3 статьи 92 АППК последствий пропуска срока обжалования административного акта в досудебном порядке в виде отказа в удовлетворении жалобы, пропуск срока оспаривания административного акта в судебном порядке не является основанием для отказа в удовлетворении иска.

83. Однако, в соответствии с частью 3 статьи 138 АППК возврат иска судом истцу по основанию отказа в восстановлении пропущенного срока на предъявление иска препятствует истцу впоследствии повторно обратиться в суд с иском по тому же предмету и по тем же основаниям.

84. Специализированный межрайонный административный суд г. Алматы, рассмотрев административное дело № 7594-21-00-4/1811 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов, своим определением от 10 декабря 2021 года отказал в удовлетворении ходатайства налогоплательщика о восстановлении срока на подачу административного иска к управлению государственных доходов и возвратил налогоплательщику его иск, разъяснив ему предусмотренные частью 3 статьи 138 АППК последствия пропуска срока на подачу иска по причинам, признанным судом неуважительными, и отказа в его восстановлении в виде невозможности повторного обращения с иском в суд к тому же ответчику, о том же предмете и по тем же основаниям.

#### *§8. Сроки давности по налоговым требованиям и налоговым обязательствам.*

85. Понятие исковой давности по налоговым обязательствам и требованиям, ее сроки, порядок их исчисления, прерывания, приостановления, возобновления и последствия их пропуска используются в значениях, определяемых в статье 48 Налогового кодекса. Определяемые в целях гражданского оборота в статьях 177-179 ГК понятие исковой давности, ее сроки, порядок их исчисления и последствия их пропуска не применимы к налоговым правоотношениям.

86. В соответствии с пунктами 1, 2 и 3 статьи 48 Налогового кодекса исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого: 1) налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет; 2) налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность; 3) налогоплательщик (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

87. Исковая давность в налоговом праве, несмотря на использование в названии слова "исковая", не требует обращения налоговых органов или налогоплательщиков (налоговых агентов) в суды с исками для реализации предусмотренных Налоговым кодексом материальных прав и требований друг к другу в налоговых правоотношениях. Достаточным является предъявление налоговым органом в пределах срока исковой давности налогового требования непосредственно к налогоплательщику (налоговому агенту) в рамках процедур налогового администрирования в порядке, форме, сроки и способами, предусмотренными налоговым законодательством.

88. Заявление налогоплательщиком (налоговым агентом) в пределах срока исковой давности своих требований непосредственно к налоговому органу предполагает надлежащую и своевременную реализацию им своих материальных прав на изменение объема своих налоговых обязательств и представление связанной с ними налоговой отчетности, а также на зачет или возврат из бюджета излишне или ошибочно уплаченной суммы налогов и других платежей в бюджет. Отказ налогового органа в удовлетворении таких требований налогоплательщика (налогового агента) путем вынесения соответствующего решения или совершения действия (бездействия) в сроки за пределами срока исковой давности не лишает налогоплательщика права на обжалование такого решения и (или) действия (бездействия) в вышестоящий налоговый орган и (или) суд в установленные для этого специальные сроки обжалования. В таком случае требование налогоплательщика (налогового агента) будет считаться предъявленным к налоговому органу, а право налогоплательщика (налогового агента) реализованным в пределах срока исковой давности и подлежащим защите.

89. С 01.01.2020 г. общий срок исковой давности по всем налоговым обязательствам, в том числе исполняемым налоговыми агентами, составляет три года. Для субъектов крупного предпринимательства, недропользователей по контрактам на недропользование и резидентов РК, владеющих контролируемыми иностранными компаниями, срок исковой давности составляет пять лет. В соответствии с пунктом 12 статьи 48 и пунктом 6 статьи 108 Налогового кодекса срок исковой давности по требованиям всех налогоплательщиков независимо от их категории о возврате из государственного бюджета суммы излишне или ошибочно уплаченной или присужденной государственной пошлины составляет три года. Алматинский городской суд по делу № 7599-20-00-2а/8021 о признании незаконными действий налогового органа по отказу в возврате суммы государственной пошлины по основанию пропуска предусмотренного пунктом 6 статьи 108 Налогового кодекса срока поддержал решение суда первой инстанции. Суды указали, что течение срока для обращения лица в адрес налогового органа за возвратом присужденной государственной пошлины возникает у лица с момента вступления в законную силу судебного акта устанавливающего обязанность по такому возврату. Суды при этом правомерно исходили из наличия у лица права на

получение суммы присужденной ему государственной пошлины, обязательности для всех лиц вступившего в законную силу судебного акта, а также того, что до момента вступления в законную силу судебного акта у заявителя отсутствовали правовые основания для обращения за возвратом присужденной ему государственной пошлины.

90. Подлежащий применению срок исковой давности по налоговым обязательствам (трехлетний или пятилетний) должен определяться исходя из категории налогоплательщика, чье налоговое обязательство исполняется, независимо от того, к какой категории налогоплательщиков относится налоговый агент, исполняющий налоговое обязательство налогоплательщика. Если налогоплательщик относится к категории налогоплательщиков, для которых Налоговым кодексом установлен трехлетний срок исковой давности, а налоговый агент относится к категории налогоплательщиков, для которых Налоговым кодексом установлен пятилетний срок исковой давности, то к налоговому обязательству налогоплательщика, чье налоговое обязательство исполняется налоговым агентом, должен применяться трехлетний срок исковой давности.

91. Сроки давности и сроки исковой давности в налоговом праве относятся к материальным срокам, поскольку они определяют время возможного осуществления действительного материального права или время реализации требования о принудительном восстановлении и защите предполагаемо нарушенного права. Сроки давности и сроки исковой давности в налоговом праве должны применяться те, которые были установлены законодателем в момент возникновения материального субъективного права (требования) заинтересованного лица, а не те, которые появились в момент его осуществления. Этим материальные сроки отличаются от процессуальных сроков, которые установлены для реализации не имеющих материального выражения процессуальных прав и должны применяться в том значении, которое установлено на момент осуществления процессуального права и совершения процессуального действия. Закон, уменьшающий сроки давности или сроки исковой давности по возникшим и существующим правам налогоплательщиков (налоговых агентов), а также устанавливающий такие сроки к ранее существовавшим бессрочным правам и требованиям налогоплательщиков, как ухудшающий их положение, не должен иметь обратной силы.

Алматинский городской суд по делу № 7599-22-00-4а/101 о признании незаконными действий налогового органа по отказу в возврате излишне уплаченной суммы налога по основанию пропуска предусмотренного пунктом 2 статьи 48 Налогового кодекса трехлетний срок исковой давности поддержал решение суда первой инстанции. Суды признали действия налогового органа незаконным указав, что право налогоплательщика на возврат излишне уплаченной суммы налога возникло у налогоплательщика в 2018 г., в связи с расторжением договора купли-продажи недвижимого имущества. В момент расторжения сделки действующая редакция пункта 2 статьи 48 Налогового кодекса предусматривала пятилетний срок исковой давности который должен был применяться налоговым органом при рассмотрении заявления налогоплательщика о возврате излишне уплаченной суммы налога. Изменения в пункт 2 статьи 48 Налогового кодекса, предусматривающие трехлетний срок исковой давности, введены в действие с 1 января 2020 г. и не имеют обратной силы как ухудшающие положение налогоплательщика.

92. По общему правилу пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса, течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода по конкретным видам налоговых обязательств, за исключением

предусмотренных в Налоговом кодексе случаев. Согласно статье 35 Налогового кодекса, под налоговым периодом понимается период времени, установленный применительно к отдельным видам налогов и платежей в бюджет, по окончании которого определяются объект налогообложения, налоговая база, исчисляются суммы налогов и платежей, подлежащие уплате в бюджет. При исчислении сроков исковой давности не подлежат применению определяемые в соответствии со статьей 38 Налогового кодекса сроки *исполнения* налоговых обязательств, которые по датам их исчисления и своей продолжительности могут не совпадать с налоговым периодом применительно к отдельным видам налогов и платежей в бюджет.

93. Применительно к праву органа государственных доходов на исчисление, начисление или пересмотр исчисленной, начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет срок исковой давности исчисляется на дату вынесения уведомлений: 1) о сумме налогов, исчисленных налоговым органом в соответствии с пунктом 2 статьи 37 Налогового кодекса (когда исчисление суммы налога возложено законом на налоговый орган); 2) о результатах проверки; 3) о начисленных суммах налогов, платежей в бюджет и социальных платежей за период с даты представления ликвидационной налоговой отчетности до даты завершения ликвидационной налоговой проверки; 4) о результатах мониторинга, вынесенного по результатам решения в рамках горизонтального мониторинга.

94. По истечении сроков исковой давности налоговый орган не вправе исчислить, начислить или пересмотреть ранее исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет, а налогоплательщик (налоговый агент) не вправе вносить изменения и дополнения в налоговую отчетность, отзываться ее, требовать зачет и (или) возврат из бюджета налогов и платежей в бюджет, пени за налоговые периоды, срок исковой давности по которым истек.

95. В случаях, предусмотренных пунктом 9 статьи 48 Налогового кодекса, срок исковой давности продлевается. В частности, срок исковой давности по налоговым обязательствам и требованиям продлевается до исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, направленного и врученного до истечения срока исковой давности, в части выявленных нарушений; а также до исполнения решения, вынесенного по результатам рассмотрения жалобы (заявления), при обжаловании налогоплательщиком (налоговым агентом) уведомления о результатах проверки, уведомления по результатам горизонтального мониторинга, а также действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов - в обжалуемой части; при рассмотрении налогового заявления нерезидента на возврат подоходного налога из бюджета на основании международного договора и обжаловании принятого по нему решения.

96. Специализированный межрайонный административный суд Восточно-Казахстанской области по делу № 6394-21-00-4/104 об оспаривании результатов налоговой проверки признал несостоятельными доводы налогоплательщика об истечении сроков исковой давности. Суд указал, что согласно подпункту 5) пункта 9 статьи 48 Налогового кодекса, срок исковой давности продлевается до исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, направленного и врученного до истечения срока исковой давности, в части выявленных нарушений. У налогоплательщика имеются неисполненные уведомления о нарушениях, выявленных органами

государственных доходов по результатам камерального контроля, следовательно, доводы налогоплательщика об истечении срока исковой давности несостоятельны.

97. В случаях, предусмотренных пунктом 10 статьи 48 Налогового кодекса, срок исковой давности в части начисления или пересмотра исчисленной, начисленной суммы налогов и платежей в бюджет приостанавливается на указанный в пункте 10 статьи 48 Налогового кодекса период. При этом, по требованию нормы пункта 10 статьи 48 Налогового кодекса, общий срок исковой давности в части пересмотра исчисленной, начисленной суммы налогов и платежей в бюджет с учетом его приостановления не может превышать семь лет.

98. С учетом статьи 56 Налогового кодекса, в которой определен исчерпывающий перечень оснований прекращения налогового обязательства, истечение сроков исковой давности по налоговым требованиям об уплате налогов и других платежей в бюджет, исчисленных, начисленных органами государственных доходов и предъявленных налогоплательщикам к уплате в пределах сроков исковой давности, не прекращает возникшее налоговое обязательство и не освобождает налогоплательщика от его исполнения после истечения срока исковой давности. Налоговый кодекс не устанавливает сроков давности исполнения налогового обязательства, истечение которого лишало бы органы государственных доходов права на принудительное взыскание ранее начисленной, исчисленной в пределах сроков исковой давности налоговой задолженности.

#### *§9. Последствия оспаривания правовых актов по вопросам налогообложения.*

99. По общему правилу, предусмотренному подпунктами 1) и 3) статьи 96 АПК, подача жалобы на административный акт, административное действие, в том числе органа государственных доходов и его должностных лиц, приостанавливает их исполнение, за исключением случаев необходимости защиты прав граждан и юридических лиц, общественных или государственных интересов и иных случаев, предусмотренных законами РК.

100. В прямо предусмотренных Налоговым кодексом случаях подача в вышестоящий налоговый и (или) уполномоченный орган жалобы на административные акты органов государственных доходов и действия их должностных лиц или предъявление иска об их оспаривании в суд приостанавливает их исполнение до принятия решения по жалобе и (или) вступления судебного решения в законную силу. В частности, согласно пункту 5 статьи 96 Налогового кодекса, при подаче жалобы на уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган или суд, течение срока исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, приостанавливается. Согласно статье 185 Налогового кодекса, подача жалобы (заявления) налогоплательщиком (налоговым агентом) в уполномоченный орган или суд приостанавливает исполнение уведомления о результатах проверки в обжалуемой части.

101. При оспаривании правового акта его дальнейшее исполнение или применение возможно только в случаях, когда в законе прямо указано о том, что обжалование акта не приостанавливает его исполнение (как, например, в части 4 статьи 298 ГПК при оспаривании в суде гражданами и юридическими лицами подзаконных нормативных правовых актов).



102. По ходатайству лиц, обратившихся с жалобой или иском об оспаривании правового акта, орган, рассматривающий жалобу, или суд вправе в индивидуальном порядке принять решение о приостановлении исполнения оспариваемого правового акта в качестве меры обеспечения требований жалобы или иска, когда такая мера предусмотрена законом и может быть применена по усмотрению суда или органа, рассматривающего жалобу. Так, согласно части 1 статьи 155 ГПК, по заявлению лиц, участвующих в деле, суд может принять меры к обеспечению иска во всяком положении дела, если непринятие таких мер может затруднить или сделать невозможным исполнение решения суда. Согласно подпункту 5) части 1 статьи 156 ГПК, мерой по обеспечению иска может быть, в частности, приостановление действия оспариваемого правового акта государственного органа, органа местного самоуправления. При этом, согласно абз.3 части 2 статьи 155 ГПК, не допускается принятие мер по обеспечению иска в виде приостановления действия оспариваемого правового акта органов государственных доходов, являющегося основанием для проведения налоговых проверок.

103. Вместе с тем, в порядке обеспечения иска в соответствии с подпунктом 2) части первой статьи 156 ГПК административный суд вправе по ходатайству истца запретить органу государственных доходов принимать в отношении налогоплательщика новые административные акты, исполнять ранее принятые административные акты и (или) совершать действия, связанные с обжалуемым административным актом, до рассмотрения административного дела по существу и вступления судебного акта в законную силу.

104. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев заявление налогоплательщика о принятии мер по обеспечению иска по делу №7594-21-00-4/1983, своим определением от 14 декабря 2021 года удовлетворил его со ссылкой на подпункт 2) части первой статьи 156 ГПК и статью 96 АПК и приостановил действие решения департамента государственных доходов от 23 ноября 2021 года в части вынесения новых уведомлений управления государственных доходов в отношении налогоплательщика, а также запретил органам государственных доходов осуществление камерального контроля, проведение проверок в отношении налогоплательщика по вопросу начисления и уплаты налогов и выставление в связи с этим соответствующих уведомлений налогового органа, до рассмотрения административного дела по существу и вступления судебного акта в законную силу.

#### *§10. Применимое материальное, процедурное и процессуальное право*

105. Согласно пункту 1 статьи 2 Налогового кодекса, налоговое законодательство основывается на Конституции Республики Казахстан (далее – Конституция), состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено Налоговым кодексом.

106. При применении норм налогового законодательства Республики Казахстан необходимо исходить из установленных в пункте 1 статьи 1 Конституции Республики Казахстан ценностей, которые в соответствии с пунктом 2 статьи 12 определяют содержание и применение всех законов и иных нормативных правовых актов, включая Налоговый кодекс и предусмотренные им нормативные правовые акты.

107.К таким нормативным правовым актам относятся нормативные правовые постановления Правительства Республики Казахстан, нормативные правовые приказы руководителя уполномоченного органа в системе органов государственных доходов, нормативные правовые приказы руководителя Министерства иностранных дел Республики Казахстан об утверждении ставок консульского сбора за совершение консульских действий на территории иностранных государств и за срочность совершения консульских действий, нормативные правовые решения местных представительных органов областей, городов республиканского значения и столицы об установлении ставок отдельных налогов и других обязательных платежей в бюджет.

108.Установление, изменение и отмена налогов и других платежей в бюджет, а также определение всех оснований возникновения, изменения, прекращения налогового обязательства и всех существенных условий его исполнения осуществляется исключительно Парламентом Республики Казахстан в форме законов в рамках законодательного процесса.

109.В соответствии со статьей 35 Конституции Республики Казахстан долгом и обязанностью каждого является уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей. В соответствии с подпунктом 4 пункта 3 статьи 61 Конституции Республики Казахстан законное установление налогов осуществляется Парламентом Республики Казахстан путем издания законов. Принятие иных нормативных правовых актов, предусмотренных Налоговым кодексом, осуществляется уполномоченными государственными органами в пределах их компетенции и полномочий. В соответствии с пунктом 2 статьи 2 Налогового кодекса ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов и платежей в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом.

110.Кроме того, по требованию статьи 6 Налогового кодекса, налоги и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов. Соответственно, ни на кого не могут быть возложены обязанность по уплате налогов и платежей в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом, а также обязанность по исполнению налоговых обязательств, основания и порядок возникновения, исполнения и прекращения которых не установлены в налоговом законодательстве или установлены с нарушением установленного Конституцией Республики Казахстан и Налоговым кодексом порядка законного установления налогов или с превышением компетенции и полномочий.

111.В соответствии с пунктом 1 статьи 4 Конституции РК в состав действующего налогового права Республики Казахстан, подлежащего применению к налоговым отношениям, также входят нормативные постановления Конституционного Совета Республики Казахстан, нормативные постановления Верховного Суда Республики Казахстан, ратифицированные Республикой Казахстан международные договоры с участием Республики Казахстан, нормативные решения и иные нормативные правовые акты международных организаций и межгосударственных объединений с участием Казахстана и их органов.

112.Согласно пункту 5 статьи 2 Налогового кодекса, если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные

правила, чем те, которые содержатся в Налоговом кодексе, применяются правила указанного договора. В соответствии с пунктом 3 статьи 4 Конституции порядок и условия действия на территории Республики Казахстан международных договоров, участником которых является Казахстан, определяются законодательством Республики. В соответствии с нормативным постановлением Конституционного Совета Республики Казахстан от 5 ноября 2009 года № 6 “Об официальном толковании норм статьи 4 Конституции Республики Казахстан применительно к порядку исполнения решений международных организаций и их органов” нормативные решения и иные нормативные правовые акты международных организаций, межгосударственных объединений, участником которых является Казахстан, и их органов приравниваются к международным договорам и также имеют приоритет в их применении перед нормами законодательства Республики Казахстан, в том числе налогового законодательства.

113. Если нормы налогового законодательства Республики Казахстан содержат отсылки к нормам иных отраслей законодательства Республики Казахстан, которые в свою очередь отсылают к правовым нормам международных договоров с участием Республики Казахстан, то такие нормы международных договоров применяются к регулируемым отношениям непосредственно.

114. В состав действующего налогового права Республики Казахстан не включаются и не подлежат применению в качестве применимого права типовые и модельные международные договоры (конвенции), модельные кодексы международных организаций, а также акты толкования типовых и модельных международных договоров (конвенций, соглашений), акты толкования международных договоров (конвенций), кодексов и иных нормативных правовых актов.

115. Согласно подпункту 4) пункта 2 статьи 19 Налогового кодекса, органы государственных доходов обязаны в пределах своей компетенции осуществлять разъяснения и давать комментарии по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства. Такие разъяснения и комментарии, а также методические рекомендации, в том числе уполномоченного органа, не относятся к нормативным правовым актам. По требованию пункта 4 статьи 60 Закона о правовых актах, такие разъяснения не имеют обязательной юридической силы и носят рекомендательный характер. Соответственно, они подлежат оценке судом с учетом их соответствия нормам налогового законодательства.

116. Согласно подпункту 1) пункта 1 статьи 55 Закона о правовых актах, акты официального разъяснения нормативных правовых актов являются разновидностью ненормативных правовых актов, которые в соответствии со статьей 57 Закона о правовых актах могут быть обжалованы и опротестованы в порядке и по основаниям, предусмотренным законодательством Республики Казахстан.

117. Разъяснения органов государственных доходов, использование которых влечет за собой нарушение прав, свобод и законных интересов налогоплательщика (налогового агента), возникновение у него новых обязанностей, возложение на него ответственности или иное ухудшение положения налогоплательщика (налогового агента), могут быть самостоятельно обжалованы налогоплательщиком (налоговым агентом) в качестве ненормативных правовых актов в порядке, предусмотренном АППК для обжалования административных актов.

118.В соответствии со статьей 10 Налогового кодекса нормативные правовые акты, регулирующие вопросы налогообложения, подлежат обязательному опубликованию в официальных изданиях.

119.Из статьи 35-1 Закона о правовых актах следует, что необходимым условием вступления в силу указанных выше нормативных правовых приказов руководителя уполномоченного органа, Министерства иностранных дел Республики Казахстан и нормативных правовых решений местных представительных органов, содержащих нормы права, в том числе, касающиеся прав и обязанностей граждан, является их государственная регистрация в органах юстиции.

120.В соответствии с частью 3 статьи 7 АПК суды не вправе применять законы и иные нормативные правовые акты, ущемляющие закрепленные Конституцией Республики Казахстан права и свободы человека и гражданина. Суды при рассмотрении налоговых споров не вправе применять нормативные правовые акты, не соответствующие ценностям, принципам, нормам Конституции, а также конституционным и законодательным требованиям к порядку установления налогов, определения оснований и условий возникновения, исполнения и прекращения налоговых обязательств, а также к порядку принятия, опубликования и регистрации нормативных правовых актов.

121.К налоговым отношениям, связанным с возникновением, исполнением или прекращением налогового обязательства налогоплательщика или обязанности налогового агента, подлежат применению нормативные правовые акты, действовавшие на момент возникновения, исполнения или прекращения налогового обязательства налогоплательщика или обязанности налогового агента, если только вновь введенные в действие нормативные правовые акты или их нормы не имеют обратной силы в соответствии с законодательным актом о введении их в действие. При этом во всех случаях в соответствии с пунктом 5 статьи 3 Налогового кодекса положения законов Республики Казахстан, устанавливающие новые виды налогов и (или) платежей в бюджет, повышающие ставки, устанавливающие новые обязанности, а также ухудшающие положение налогоплательщика (налогового агента), обратной силы не имеют.

122.Законы, отменяющие отдельные виды налогов и (или) иных платежей в бюджет, уменьшающие налоговые ставки, отменяющие ранее существовавшие обязанности налогоплательщика (налогового агента), а также иным образом улучшающие его положение, могут иметь обратную силу, если это прямо предусмотрено самими принимаемыми законами или актами о введении их в действие.

123.В отсутствие специальных норм о введении нормативных правовых актов по вопросам налогообложения в действие, к налоговым отношениям подлежат применению общие нормы пунктов 1, 2, 3 и 4 статьи 43 Закона о правовых актах, согласно которым действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие, за исключением случаев, когда обратная сила нормативного правового акта или его части предусмотрена им самим или актом о введении в действие нормативного правового акта, а также когда *последний исключает обязанности, возложенные на граждан, или улучшает их положение*. Законы, возлагающие новые обязанности на граждан или ухудшающие их положение, а также устанавливающие или усиливающие ответственность, обратной силы не имеют.

124.К отношениям, возникающим при вынесении административных актов или выполнении административных действий (бездействия) в рамках соответствующих налоговых процедур по вопросам налогового администрирования подлежат применению правовые нормы, введенные в действие к моменту принятия органом государственных доходов административного акта или совершения действия (бездействия).

125.К отношениям по рассмотрению и разрешению налоговых споров подлежат применению нормы АППК, действующие на момент совершения участниками административного процесса соответствующих процессуальных действий, если иное не предусмотрено законодательными актами о введении их в действие.

126.Кроме того, при рассмотрении жалоб на уведомление о результатах проверки органам, рассматривающим жалобы, и судам следует иметь в виду, что в соответствии с пунктом 5 статьи 8 Налогового кодекса все неопределенности и неурегулированные вопросы налогового законодательства Республики Казахстан толкуются в пользу налогоплательщика (налогового агента). Согласно части 5 статьи 7 АППК, в случае отсутствия норм права, регулирующих спорное правоотношение, суд применяет нормы права, регулирующие сходные отношения, а при отсутствии таких норм разрешает спор исходя из общих начал и смысла законодательства Республики Казахстан. Соответственно, по допускаемой в соответствии с частью 5 статьи 7 АППК аналогии закона и права суды вправе применять норму пункта 5 статьи 8 Налогового кодекса также к отношениям при обжаловании налогоплательщиком (налоговым агентом) иных административных актов органов государственных доходов.

127.Также органам, рассматривающим жалобы, и судам при рассмотрении административных дел по налоговым спорам следует иметь в виду, что в соответствии со статьей 12 АППК все сомнения, противоречия и неясности законодательства РК об административных процедурах толкуются в пользу участника административной процедуры.

#### *§11. Соотношение налогового и иных отраслей применимого законодательства при разрешении налоговых споров*

128.Согласно пункту 4 статьи 1 ГК, к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами. При рассмотрении и разрешении налоговых споров судам следует изначально разграничивать урегулированные налоговым законодательством налоговые отношения от имущественных отношений, регулируемых гражданским законодательством и иными отраслями частного права.

129.Согласно пункту 4 статьи 1 Налогового кодекса, понятия гражданского и других отраслей законодательства РК, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства РК, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом. При определении значения одних и тех же понятий в различных отраслях законодательства РК, используемые в Налоговом кодексе понятия подлежат применению в том значении, в каком они используются в соответствующей отрасли законодательства РК, на которую указывают отсылочные нормы Налогового кодекса.

130.Понятия законодательства РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности, в том числе понятия “организации”, “доходы”, “расходы”, “активы”, “обязательства”,

которые используются в Налоговом кодексе и на которые указывают отсылочные нормы Налогового кодекса в целях налогообложения и налогового учета, подлежат применению к налоговым отношениям в том значении, в котором они используются в законодательстве РК о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

### *§12. Доказательства и бремя доказывания в налоговых спорах*

131. В силу предусмотренной частью 1 статьи 15 АППК презумпции достоверности, при осуществлении административной процедуры материалы, объекты, документы и сведения, представленные участником административной процедуры, считаются достоверными до тех пор, пока административный орган, должностное лицо не установят обратное. По требованию нормы части 2 статьи 15 АППК, административный орган, должностное лицо обязаны самостоятельно проверять подлинность материалов, объектов, документов и сведений при наличии сомнений в их подлинности.

132. По общему правилу, предусмотренному подпунктами 1) и 4) части 2 статьи 129 АППК, орган государственных доходов как ответчик по административному делу несет бремя доказывания законности принятого им обременительного административного акта по искам налогоплательщиков об оспаривании таких актов, а также по искам налогоплательщиков о признании незаконными исполненных, иных утративших свою юридическую силу или иным образом прекративших свое действие обременительных административных актов.

133. При этом, по требованию части 1 статьи 129 АППК, налогоплательщик (налоговый агент) как истец по административному делу обязан в соответствии со своими возможностями участвовать в собирании доказательств. Кроме того, вне зависимости от поданного вида иска налогоплательщик (налоговый агент) обязан доказать время, когда ему стало известно о нарушении его прав, свобод и законных интересов, а также размер убытков, понесенных им от принятия обжалованного административного акта.

134. В силу предусмотренного статьей 16 АППК принципа активной роли суда, административное судопроизводство осуществляется на основе активной роли суда, который, не ограничиваясь объяснениями, заявлениями, ходатайствами участников административного процесса, представленными ими доводами, доказательствами и иными материалами административного дела, всесторонне, полно и объективно исследует все фактические обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения административного дела. Суд по собственной инициативе или мотивированному ходатайству участников административного процесса собирает дополнительные материалы и доказательства, а также выполняет иные действия, направленные на решение задач административного судопроизводства.

135. В соответствии с частью 2 статьи 130 АППК, если представленные участниками административного процесса доказательства являются недостаточными, суд собирает их по собственной инициативе. Участники административного процесса обязаны оказывать суду содействие в исследовании фактических обстоятельств административного дела и сборе доказательств.

136. В соответствии с частью 3 статьи 129 АППК орган государственных доходов как ответчик в административном деле может ссылаться лишь на те обоснования, которые были упомянуты в принятом им и обжалованном налогоплательщиком

(налоговым агентом) административном акте. Соответственно, орган государственных доходов в своих отзывах и возражениях на административный иск не вправе ссылаться на новые аргументы и обстоятельства, которые не были указаны им в обжалованном налогоплательщиком (налоговым агентом) административном акте.

137. Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-2/1388 по иску налогоплательщика к управлению государственных доходов о признании незаконным и отмене решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, неисполненным, в своем решении от 09 ноября 2021 года не принял во внимание доводы управления государственных доходов о том, что пояснение налогоплательщика на уведомление по результатам камерального контроля не соответствовало установленной форме (в приложении неверно указаны реквизиты контракта), поскольку в оспариваемом решении о признании уведомления неисполненным в качестве причины для отказа в принятии пояснения и признания уведомления неисполненным управлением не указывалось на какие-либо несоответствия. В силу же части 3 статьи 129 АПК, ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

*§13. Государственная пошлина, представительские и иные судебные расходы в административном судопроизводстве по делам о налоговых спорах.*

138. За подачу административного иска в суд истец обязан предварительно перед подачей иска уплатить в государственный бюджет государственную пошлину по реквизитам, установленным бюджетным законодательством РК.

139. Согласно пункту 1 статьи 607 Налогового кодекса, государственной пошлиной является платеж в бюджет, взимаемый за совершение юридически значимых действий, в том числе связанных с выдачей документов (их копий, дубликатов) уполномоченными государственными органами или должностными лицами. Согласно подпункту 1) пункта 1 статьи 609 Налогового кодекса, государственная пошлина взимается в том числе с подаваемых в суд административных исков.

140. По требованию подпункта 2) части 8 статьи 131 АПК, к административному иску заявителем должен быть приложен документ, подтверждающий уплату государственной пошлины.

141. Государственная пошлина может быть уплачена как самим истцом непосредственно, так и его представителем с обязательным указанием ИИН (БИН) истца в качестве реквизитов плательщика государственной пошлины.

142. При оплате государственной пошлины за подачу исковых заявлений к государственным учреждениям в платежных документах указывается код бюджетной классификации (КБК) **108125** "Государственная пошлина, зачисляемая в республиканский бюджет". При оплате государственной пошлины с подаваемых в суд кассационных жалоб, ходатайств о пересмотре судебного акта в кассационном порядке в платежных документах указывается КБК **108126** "Государственная пошлина, зачисляемая в местный бюджет".

143. Размер государственной пошлины за подачу административного иска в суд устанавливается в Налоговом кодексе. В соответствии с подпунктами 1), 2), 3) и 4)

пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса с подаваемых в суд административных исков государственная пошлина взимается в следующих размерах:

- 1) если иное не установлено настоящим пунктом, с исковых заявлений имущественного характера для физических лиц - 1 процент от суммы иска; для юридических лиц - 3 процента от суммы иска;
- 2) с жалоб на неправомерные действия (бездействие) и решения государственных органов и их должностных лиц, ущемляющие права физических лиц, - 0,3 МРП;
- 3) с жалоб на неправомерные действия (бездействие) и решения государственных органов и их должностных лиц, ущемляющие права юридических лиц, - 5 МРП;
- 4) с административных исков об оспаривании уведомлений по актам проверок и (или) уведомлений по результатам горизонтального мониторинга для индивидуальных предпринимателей и крестьянских или фермерских хозяйств - 0,1 процента от оспариваемой суммы налогов, таможенных платежей и платежей в бюджет (включая пени), указанных в уведомлении, но не более 500 МРП; для юридических лиц - 1 процент от оспариваемой суммы налогов, таможенных платежей и платежей в бюджет (включая пени), указанных в уведомлении, но не более 20 тысяч МРП.

144. Государственная пошлина уплачивается за каждое самостоятельное требование, содержащееся в административном иске.

145. По требованию нормы пункта 3 статьи 610 Налогового кодекса, за исковые заявления, содержащие одновременно требования имущественного и неимущественного характера, взимается одновременно государственная пошлина, установленная для исковых заявлений имущественного характера и для исковых заявлений неимущественного характера.

146. За подачу в суд апелляционной инстанции апелляционной жалобы на решение административного суда государственная пошлина в соответствии с Налоговым кодексом не взимается.

147. С ходатайств о пересмотре судебных актов в кассационном порядке на решения и постановления судов по спорам неимущественного и имущественного характера государственная пошлина в соответствии с пунктом 2 статьи 610 Налогового кодекса взимается в размере 50 процентов от соответствующей ставки государственной пошлины, установленной в Налоговом кодексе при подаче административного иска по таким спорам.

148. В соответствии с подпунктом 10) части 2 статьи 138 АПК суд (судья) выносит определение о возвращении иска, если не уплачена или не доплачена государственная пошлина в порядке, установленном АПК. При этом, согласно части 3 статьи 138 АПК, возврат иска по основанию неуплаты или недоплаты государственной пошлины не препятствует повторному обращению с иском в суд к тому же ответчику, о том же предмете и по тем же основаниям после устранения истцом недостатков, указанных в определении суда о возвращении иска.

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

150. Статьей 616 Налогового кодекса установлен исчерпывающий перечень оснований освобождения от уплаты государственной пошлины в судах. Для использования права на освобождение от уплаты государственной пошлины истцу необходимо приложить к административному иску документальное подтверждение



своей принадлежности к категории лиц, освобожденных в соответствии со статьей 616 Налогового кодекса от уплаты государственной пошлины при подаче иска в суд. При этом не требуется предварительного принятия какого-либо индивидуального правового акта об освобождении истца от уплаты государственной пошлины. При принятии решения по административному делу по существу суд должен разрешить в нем вопросы об освобождении сторон от судебных расходов при наличии оснований, предусмотренных статьей 616 Налогового кодекса, об отнесении государственной пошлины на счет республиканского бюджета в случае освобождения от ее уплаты обеих сторон, о необходимости возврата излишне оплаченной государственной пошлины при подаче иска.

151. При разрешении административного иска по существу суд в числе прочего также разрешает вопросы о распределении между сторонами судебных расходов, включая расходы по уплате истцом в государственный бюджет государственной пошлины.

152. В соответствии с частью 1 статьи 122 АПК вопросы по распределению судебных расходов рассматриваются по правилам ГПК.

153. По общему правилу части 1 статьи 109 ГПК, стороне, в пользу которой состоялось решение, суд присуждает с другой стороны все понесенные по делу судебные расходы. Если иск удовлетворен частично, то расходы присуждаются истцу пропорционально размеру удовлетворенных судом исковых требований, а ответчику - пропорционально той части исковых требований, в которой истцу отказано.

154. В случае удовлетворения судом административного иска полностью или частично суд присуждает в пользу истца возврат из государственного бюджета суммы уплаченной им при подаче иска государственной пошлины пропорционально удовлетворенным исковым требованиям.

155. При заключении сторонами в рамках примирительных процедур соглашений о примирении, медиации или об урегулировании спора в порядке партисипативной процедуры суд выносит определение, в котором в числе прочего также разрешает вопрос о возврате истцу из государственного бюджета суммы уплаченной им при подаче иска государственной пошлины.

156. В соответствии с подпунктами 1) и 2) пункта 2 статьи 108 Налогового кодекса государственная пошлина не возвращается из государственного бюджета в случаях отказа истца от иска или уменьшения истцом своих требований.

157. По императивной норме части 2 статьи 122 АПК, при возвращении иска по основаниям, предусмотренным подпунктами 5), 6), 12), 13), 14) и 15) части второй статьи 138 АПК, судебные расходы, включая уплаченную государственную пошлину, не возмещаются.

158. Если истец не понес расходы по уплате государственной пошлины в бюджет при подаче иска в силу его освобождения от ее уплаты в соответствии со статьей 616 Налогового кодекса, то при удовлетворении судом административного иска вопрос о возврате истцу из государственного бюджета государственной пошлины в судебном решении не разрешается.

159. Суд не выписывает исполнительный лист о взыскании государственной пошлины с государственного учреждения. Возмещение истцу его расходов по уплате государственной пошлины при подаче иска в суд производится путем возврата государственной пошлины из государственного бюджета по решению суда.

160. Возврат налогоплательщику (налоговому агенту) из государственного бюджета уплаченной им при подаче иска и (или) присужденной ему по решению суда суммы расходов по уплате государственной пошлины производится в порядке, предусмотренном статьей 108 Налогового кодекса, на основании заявления налогоплательщика в орган государственных доходов по месту уплаты государственной пошлины с приложением вступившего в законную силу решения или определения суда.

161. Пункт 4 статьи 108 Налогового кодекса содержит исчерпывающий перечень подлежащих представлению в орган государственных доходов документов, необходимых для возврата из государственного бюджета присужденной решением суда суммы государственной пошлины по делу, стороной в котором является государственное учреждение (налоговое заявление и вступившее в законную силу решение суда).

162. Срок исковой давности по требованиям налогоплательщика (налогового агента) о возврате из государственного бюджета суммы государственной пошлины составляет три года и в зависимости от основания возникновения требования о возврате государственной пошлины исчисляется со дня уплаты истцом государственной пошлины в государственный бюджет или со дня вступления в законную силу решения суда о присуждении к возврату из государственного бюджета суммы государственной пошлины. При этом является обязательным предварительное обращение плательщика государственной пошлины в орган государственных доходов с налоговым заявлением о возврате из государственного бюджета суммы государственной пошлины. В случае принятия органом государственных доходов решения об отказе в возврате из государственного бюджета суммы государственной пошлины плательщик вправе в порядке административного судопроизводства обратиться в суд с иском об оспаривании такого решения и о взыскании из государственного бюджета суммы уплаченной им в бюджет и (или) присужденной ему по решению суда государственной пошлины.

163. В соответствии с частью 1 статьи 113 ГПК по ходатайству стороны, в пользу которой состоялось решение, суд присуждает с другой стороны понесенные ею расходы по оплате помощи представителя (нескольких представителей), участвовавшего в процессе и не состоящего с этой стороной в трудовых отношениях, в размере фактически понесенных стороной расходов. По имущественным требованиям общая сумма этих расходов не должна превышать десять процентов от удовлетворенной части иска. По требованиям неимущественного характера сумма расходов взыскивается в разумных пределах, но не должна превышать триста месячных расчетных показателей.

164. Требования о взыскании расходов по оплате помощи представителя могут быть заявлены по конкретному делу до вынесения решения и подлежат разрешению судом при вынесении решения или дополнительного решения по делу наряду с основными требованиями по административному иску. Не заявленные в судебном процессе до вынесения судебного решения требования о взыскании расходов по оплате помощи представителя могут быть заявлены

налогоплательщиком (налоговым агентом) впоследствии в порядке гражданского судопроизводства в качестве самостоятельных исковых требований о взыскании убытков, причиненных изданием незаконного акта.

165.В соответствии с частью 6 статьи 109 ГПК копия судебного акта не позднее трех рабочих дней с момента вступления в законную силу направляется судом в налоговый орган по месту регистрации (гражданина) или нахождения (юридического лица) судебного представителя, расходы по оплате услуг которого компенсированы судом.

## **II. Особенности оспаривания нормативных правовых актов по вопросам налогообложения.**

### *§1. Особенности оспаривания конституционности законов и иных правовых актов по вопросам налогообложения.*

166.Проверка конституционности и пересмотр законов и иных правовых актов по вопросам налогообложения, в том числе по обращениям судов, осуществляется в порядке конституционного производства в соответствии с Конституционным Законом Республики Казахстан от 29 декабря 1995 года № 2737 “О Конституционном Совете Республики Казахстан” (далее - Конституционный Закон РК “О Конституционном Совете РК”).

167.В соответствии с подпунктом 1) части 7 статьи 3 АППК не подлежат рассмотрению в порядке административного судопроизводства правовые акты, проверка которых отнесена к исключительной компетенции Конституционного Совета Республики Казахстан.

168.Особенностью оспаривания в порядке конституционного производства в РК конституционности законов и иных правовых актов является то, что круг субъектов обращения в Конституционный Совет РК с требованием о проверке на соответствие Конституции РК законов и иных правовых актов изначально ограничен. В соответствии со статьей 78 Конституции РК и подпунктом 6) пункта 1 статьи 20 Конституционного Закона РК “О Конституционном Совете РК” субъектами обращения в Конституционный Совет РК с представлениями о проверке конституционности законов и иных нормативных правовых актов являются суды. Юридические лица и граждане не вправе по закону обращаться в Конституционный Совет РК с заявлениями о признании неконституционными и отмене не соответствующих Конституции РК законов и иных правовых актов.

169.В соответствии с частью 3 статьи 7 АППК суды не вправе применять законы и иные нормативные правовые акты, ущемляющие закрепленные Конституцией РК права и свободы человека и гражданина. Если суд усмотрит, что закон или иной нормативный правовой акт, подлежащий применению, ущемляет закрепленные Конституцией права и свободы человека и гражданина, он обязан приостановить производство по административному делу и обратиться в Конституционный Совет РК с представлением о признании этого акта неконституционным. По получению судом решения Конституционного Совета РК производство по делу возобновляется.

170. Особенностью споров о конституционности законов и иных правовых актов является также то, что в законодательстве РК не устанавливается каких-либо сроков, в том числе носящих пресекающий характер, на обращение судов в

Конституционный Совет РК с представлениями о признании законов и иных правовых актов неконституционными и их отмене.

171.В соответствии с подпунктом 5) статьи 25 Конституционного Закона РК “О Конституционном Совете РК” в порядке конституционного производства не подлежат пересмотру и проверке на конституционность отмененные или утратившие силу акты.

172.В соответствии с пунктом 1 статьи 38 Конституционного Закона РК “О Конституционном Совете РК” итоговое решение Конституционного Совета вступает в силу со дня его принятия, является общеобязательным на всей территории республики, окончательным и не подлежащим обжалованию. При этом итоговые решения Конституционного Совета РК распространяются в своем действии на отношения, возникшие до их принятия.

173.В соответствии с пунктом 2 статьи 39 Конституционного Закона РК “О Конституционном Совете РК” законы и иные правовые акты, признанные неконституционными, в том числе ущемляющими закрепленные Конституцией права и свободы человека и гражданина, утрачивают юридическую силу, не подлежат применению и отменяются. Решения судов и иных правоприменительных органов, основанные на таком законе или ином правовом акте, исполнению не подлежат.

174.Не соответствующие Конституции РК законы и иные правовые акты РК признаются неконституционными, утрачивают свою силу и прекращают свое действие с момента их принятия. В соответствии с подпунктом 3 пункта 2 статьи 46 Закона о правовых актах нормативный правовой акт (его часть или части) прекращает свое действие в случае признания принятого акта неконституционным в порядке, установленном Конституцией РК.

175.Постановления Конституционного Совета РК являются самостоятельным основанием для пересмотра судебных актов, принятых на основании признанных неконституционными и отмененных законов и иных правовых актов. В соответствии с частью 4 статьи 7 АППК решения судов, уполномоченных рассматривать административные дела, основанные на законе или ином нормативном правовом акте, признанном неконституционным, подлежат отмене.

176.В 1993 году действовавший на основании Конституции РК от 28.01.1993 г. Конституционный Суд РК впервые своим постановлением от 17.06.1993 г. признал не соответствующими Конституции КазССР 1978 г., Конституционному Закону РК «О государственной независимости РК», Конституции РК от 28.01.1993 г. и отменил положения подпунктов «т» и «ц» п.1 ст.5 Закона РК от 24.12.1991 г. «О налоге на добавленную стоимость», а также основанных на них других нормативных актов - в части освобождения от НДС государственных телерадиовещательных компаний и Казахского государственного информационного агентства, а также печатной продукции государственных издательств, предприятий полиграфии, газет и журналов органов государственной власти и управления (за исключением положений, относящихся к доходам книжной торговли). В обоснование принятого постановления Конституционный Суд РК сослался на конституционные принципы равенства всех перед законом, в том числе перед налоговым законом, и недопустимости дискриминации кого-либо в налогообложении по каким-либо признакам, в том числе по признаку формы собственности.

177.В 2004 г. Конституционный Совет РК принял постановление от 15.04.2004 г. № 2 «О проверке конституционности пункта 1 статьи 53 Кодекса РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налогового кодекса) от 12 июня 2001 г. и пункта 13 Правил проведения специализированного аукциона по реализации ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика в счет налоговой задолженности, утвержденных постановлением Правительства РК от 25 мая 2002 года № 569, по обращению специализированного межрайонного экономического суда Костанайской области».

178.В своем постановлении Конституционный Совет РК установил соответствие Конституции РК оспариваемых правовых норм, указав на то, что изъятие имущества налогоплательщика во внесудебном порядке по правилам проведения специализированного налогового аукциона не находится в противоречии с положениями п.3 ст.26 Конституции РК. В данном случае имущество налогоплательщика реализуется с торгов в счет погашения его налоговой задолженности, которую он обязан был уплатить в силу требований Конституции РК и НК РК. А действия налоговых органов и их должностных лиц могут быть впоследствии обжалованы заинтересованными лицами в суд, который, проверив их законность, принимает итоговое решение. С этого момента в практике правоприменения в подавляющем большинстве случаев право инициирования налоговых споров закрепилось за налогоплательщиками (кроме физических лиц), которые в случае их несогласия с решениями и действиями налоговых органов по доначислению и принудительному взысканию с них налоговой задолженности должны были самостоятельно обращаться с жалобами в вышестоящие налоговые органы или исками в суд. За актами налоговых органов официально закрепились презумпция их законности до их обжалования и пересмотра в установленном законом порядке.

*§2. Особенности оспаривания законности подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения.*

179.Несмотря на публично-правовой характер споров о законности подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения, проверка их законности и пересмотр в судебном порядке осуществляются судами по искам заинтересованных лиц в порядке гражданского судопроизводства в соответствии с главой 30 ГПК.

180.В соответствии с подпунктом 2) части 7 статьи 3 АППК не подлежат рассмотрению в порядке административного судопроизводства дела, порядок производства которых предусмотрен гражданским процессуальным законодательством РК. В указанной связи специализированным районным и приравненным к ним административным судам не подсудны дела об оспаривании законности подзаконных нормативных правовых актов.

181.Иски об оспаривании законности подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения, поданные в специализированные районные и приравненные к ним административные суды, должны возвращаться заявителям в соответствии с подпунктом 11) части 2 статьи 138 АППК на том основании, что дело не подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства, о чем суд должен выносить соответствующее определение.

182.Суды не вправе применять подзаконные нормативные правовые акты, противоречащие Конституции РК и законам РК. Если суд усмотрит, что

подзаконный акт, подлежащий применению, противоречит Конституции РК или законам РК, он обязан в соответствии с пунктом 1 статьи 12 Закона о правовых актах применять нормы акта более высокого уровня.

183.С иском в суд о признании подзаконного нормативного правового акта незаконным вправе обратиться любой гражданин или юридическое лицо, считающие, что этим нормативным правовым актом нарушаются их права, свободы и законные интересы, а также прокурор в случае отклонения его протеста на несоответствующий закону нормативный правовой акт органом или должностным лицом, издавшим незаконный нормативный правовой акт, либо вышестоящим органом или должностным лицом.

184.По смыслу части 1 статьи 298 ГПК, обязательным условием возможности оспаривания подзаконного нормативного правового акта является его принятие, опубликование и распространение действия на оспаривающих такой акт лиц в предусмотренном законом порядке. Другими словами, не принятые и официально не опубликованные в установленном законом порядке подзаконные нормативные правовые акты признаются в соответствии с пунктом 4 статьи 4 Конституции РК, пунктом 1 статьи 37 и пунктом 2 статьи 42 Закона о правовых актах не введенными в действие, не подлежащими применению и не могут распространять свое действие на участников правоотношений и затрагивать их права, свободы и законные интересы. Однако, если подзаконный нормативный правовой акт фактически принят и доведен до сведения заинтересованных лиц с нарушением установленного законом порядка его принятия, официального опубликования или введения в действие, законность такого акта может быть также оспорена в суде лицами, чьи права, свободы и законные интересы затрагиваются действием такого акта, по основанию нарушения порядка его принятия, опубликования, введения в действие и применения.

185.В указанной связи, по требованию частей 2 и 3 статьи 298 ГПК, при оспаривании законности подзаконного нормативного правового акта истец обязан: указать в иске данные о наименовании государственного органа, должностного лица, принявшего оспариваемый подзаконный нормативный правовой акт, дате его принятия, какие права, свободы и охраняемые законом интересы гражданина или юридического лица нарушаются этим нормативным правовым актом, каким статьям Конституции РК, статьям или положениям законов РК противоречит оспариваемый нормативный правовой акт, а также приобщить к своему иску копию оспариваемого акта или его части с указанием, каким органом средства массовой информации и когда официально опубликован нормативный правовой акт.

186.По иску заинтересованных лиц предметом оспаривания и проверки законности в суде может также являться отмененный или иным образом утративший свою силу подзаконный нормативный правовой акт, если в период его действия им нарушались права, свободы и законные интересы граждан и юридических лиц. В таком случае суд вправе по требованию истца признать незаконным подзаконный нормативный правовой акт, если он уже отменен или его действие утратило силу иным способом, в том числе в какой-либо его части. В случае признания судом незаконным отмененного или иным образом утратившего силу подзаконного нормативного правового акта он также подлежит признанию недействующим по решению суда с момента его принятия.

187.Особенностью споров о проверке законности и пересмотре подзаконных нормативных правовых актов является то, что в законодательстве РК не

устанавливается каких-либо сроков, в том числе носящих пресекающий характер, на обращение юридических лиц, граждан или прокурора в суд с иском о признании подзаконных нормативных правовых актов незаконными и их отмене.

188. По общему правилу части 4 статьи 298 ГПК, подача иска в суд не приостанавливает действия оспариваемого подзаконного нормативного правового акта, кроме случаев обращения прокурора в суд о признании опротестованного нормативного правового акта незаконным до рассмотрения судом. Только по иску прокурора действие оспоренного им в суде подзаконного нормативного правового акта приостанавливается автоматически с момента подачи иска в суд.

189. Бремя доказывания законности оспариваемого подзаконного нормативного правового акта и обстоятельств, послуживших основанием для его принятия, возлагается в соответствии с частью 4 статьи 300 ГПК на государственный орган или орган местного самоуправления либо должностное лицо, принявшее нормативный правовой акт.

190. Особенностью рассмотрения дел о признании незаконными подзаконных нормативных правовых актов является то, что в соответствии с частью 5 статьи 300 ГПК отказ истца от иска не влечет прекращения производства по делу. Суд обязан рассмотреть дело по существу и вынести по нему решение независимо от отказа истца от иска. Равным образом признание иска ответчиком необязательно для суда и не освобождает его от обязанности исследования доказательств по делу. Суд обязан проверить законность оспоренного акта или его части в полном объеме заявленных истцом требований. Суд не принимает признание иска ответчиком, если такое признание противоречит закону либо нарушает чьи-либо права, свободы или законные интересы.

191. В случае установления несоответствия оспоренного подзаконного нормативного правового акта Конституции РК или законам РК суд выносит решение о признании такого акта незаконным, утратившим силу и недействующим полностью или в отдельной его части с момента его принятия. Решение суда обязательно для государственного органа или должностного лица, принявшего этот нормативный правовой акт.

192. В соответствии с подпунктом 4) пункта 2 статьи 46 Закона о правовых актах нормативный правовой акт (его часть или части) прекращает свое действие в случае признания акта или его части (частей) утратившим силу органом, принявшим этот акт, или иным уполномоченным на это органом, включая суд. Согласно подпункту 2) пункта 2 статьи 49 Закона о правовых актах, в соответствии с компетенцией, установленной Конституцией РК и другими законодательными актами, суды являются органами государства, обеспечивающими законность нормативных правовых актов.

193. Особенностью дел об оспаривании законности подзаконных нормативных правовых актов является также то, что в соответствии с частью 2 статьи 301 ГПК решение о признании оспоренного акта незаконным является обязательным не только для участников судебного процесса, но и для неопределенного круга лиц, на права, свободы и законные интересы которых распространялось действие оспоренного подзаконного нормативного правового акта, независимо от их участия в судебном процессе. Соответственно, решение суда о законности или незаконности оспоренного подзаконного нормативного правового акта имеет в соответствии с частью 3 статьи 301 ГПК *преюдициальную силу для*

*неопределенного круга лиц, чьи права, свободы и интересы затрагивались этим актом. Законность такого акта может быть оспорена вновь другими гражданами или юридическими лицами только в той его части, которая ранее не проверялась в судебном порядке.*

### **III. Особенности оспаривания индивидуальных правовых актов по вопросам налогообложения.**

*§1. Особенности оспаривания уведомлений налоговых органов об устранении нарушений налогового законодательства и иных решений, выносимых по результатам камерального контроля.*

194. Камеральный контроль представляет собой одну из форм осуществляемого налоговыми органами налогового контроля, целью которого в соответствии с пунктом 2 статьи 94 Налогового кодекса является предоставление налогоплательщику (налоговому агенту) права самостоятельного устранения выявленных налоговыми органами нарушений путем истребуемых постановления на регистрационный учет в налоговых органах и (или) представления налоговой отчетности и (или) уплаты налогов и платежей в бюджет без применения к налогоплательщику (налоговому агенту) способов обеспечения, мер принуждения и юридической ответственности.

195. Камеральный контроль осуществляется налоговым органом без принятия каких-либо индивидуальных правовых актов на его назначение и проведение и без посещения налогоплательщика (налогового агента) только на основе изучения, анализа и сопоставления представленной им налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика (налогового агента).

196. По требованию пунктов 2 и 3 статьи 95 Налогового кодекса, камеральный контроль за соответствующий налоговый период может осуществляться налоговыми органами только после истечения установленного Налоговым кодексом срока представления налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности за такой период и в течение установленного статьей 48 срока исковой давности по налоговым обязательствам и требованиям за такой период.

197. В указанных промежутках времени камеральный контроль может осуществляться налоговыми органами постоянно и непрерывно.

198. По истечении срока исковой давности и при отсутствии оснований для его приостановления или продления в соответствии со статьей 48 Налогового кодекса камеральный контроль не осуществляется за налоговые периоды, находящиеся за пределами срока исковой давности по конкретным видам налоговых обязательств.

199. В соответствии с пунктом 9 статьи 48 Налогового кодекса срок исковой давности продлевается до исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, направленного и врученного до истечения срока исковой давности, в части выявленных нарушений. При этом исполнение уведомления должно быть произведено налогоплательщиком (налоговым агентом) одним из указанных в пункте 2 статьи 96 Налогового кодекса способов в сроки, установленные для этого в законе и (или) уведомлении, в том числе по результатам проверки или по итогам рассмотрения жалобы.



200. В случае выявления по результатам камерального контроля нарушения и в зависимости от его характера налоговый орган принимает одно из двух решений:

- 1) *уведомление* об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений, - по нарушениям с высокой степенью риска;
- 2) *извещение* о нарушениях, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений, - по нарушениям со средней степенью риска.

201. При выявлении нарушений с незначительной степенью риска никаких решений по результатам камерального контроля налоговым органом не принимается и налогоплательщику (налоговому агенту) не направляется.

202. Извещение налогового органа о нарушениях, выявленных по результатам камерального контроля, направляется налогоплательщику (налоговому агенту) для сведения и не требует исполнения. Соответственно, неисполнение извещения не влечет для налогоплательщика никаких неблагоприятных правовых последствий.

203. Уведомление об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, составляется письменно по утвержденной уполномоченным органом форме, должно быть подписано руководителем (заместителем руководителя) органа государственных доходов и подлежит вручению налогоплательщику (налоговому агенту) под роспись, по почте заказным письмом с уведомлением или электронным способом.

204. Надлежащим образом вынесенное и врученное налогоплательщику (налоговому агенту) уведомление об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, должно быть исполнено налогоплательщиком (налоговым агентом) в течение тридцати рабочих дней с момента его вручения налогоплательщику (налоговому агенту).

205. Уведомление может быть исполнено одним из предусмотренных пунктом 2 статьи 96 Налогового кодекса способов:

- 1) в случае согласия с указанными в уведомлении нарушениями - путем устранения выявленных нарушений налогоплательщиком (налоговым агентом): постановкой на регистрационный учет, представлением налоговой отчетности и (или) уплатой налогов;
- 2) в случае несогласия с указанными в уведомлении нарушениями - путем представления налогоплательщиком (налоговым агентом) на бумажном или электронном носителе пояснения по выявленным нарушениям с приложением подтверждающих документов.

206. В случае представления налогоплательщиком (налоговым агентом) пояснения на уведомление в соответствии с требованиями пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса к форме, содержанию, порядку и срокам его представления уведомление считается исполненным надлежащим образом.

207. Налогоплательщик (налоговый агент) также вправе в течение тридцати рабочих дней со дня вручения уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, обжаловать его в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд. Обжалование уведомления приостанавливает его исполнение в соответствии с пунктом 5 статьи

96 Налогового кодекса до вынесения решения по жалобе или до вступления в законную силу решения суда.

208.Налогоплательщик (налоговый агент) также вправе обжаловать уведомление в случае его исполнения, если после исполнения налогоплательщику (налоговому агенту) станет известно о допущенных органом государственных доходов нарушениях законодательства РК при принятии и вручении уведомления. Исполненное уведомление также может быть признано судом незаконным по иску налогоплательщика (налогового агента) в соответствии с частью 2 статьи 159 АППК.

209.В свою очередь признание уведомления незаконным влечет за собой в соответствии с частью 3 статьи 155 АППК его отмену, а также отмену всех юридических последствий, вытекающих из него, в том числе отмену исполнения и (или) решения о признании уведомления неисполненным, если иное не указано в судебном решении.

210.В случае признания незаконности уведомления как обременяющего административного акта, который на момент принятия решения уже исполнен, суд также вправе в соответствии с частью 2 статьи 156 АППК понудить ответчика отменить исполнение и потребовать совершения действий по возвращению истца в первоначальное положение в установленный в решении срок.

211.В случае признания уведомления не исполненным налоговый орган выносит решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным по форме и в сроки, которые установлены уполномоченным органом, и вручает его налогоплательщику под роспись, направляет его налогоплательщику по почте заказным письмом с уведомлением или электронным способом в веб-приложение или в личный кабинет пользователя на веб-портале «электронного правительства».

212.Решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным выносится органами государственных доходов в течение 5 (пяти) рабочих дней со дня совершения действий, предусмотренных в подпунктах 1), 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса.

213.Налогоплательщик (налоговый агент) вправе в течение десяти рабочих дней со дня вручения (получения) решения органа государственных доходов о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля обжаловать его в вышестоящий налоговый орган и (или) уполномоченный орган или суд.

214.Неисполнение налогоплательщиком (налоговым агентом) в установленный срок уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, признание уведомления неисполненным по решению налогового органа, а равно необжалование решения о признании неисполненным уведомления по результатам камерального контроля или отказ в удовлетворении жалобы на него влечет приостановление в соответствии с пунктом 6 статьи 96 Налогового кодекса расходных операций по банковским счетам налогоплательщика и назначение в отношении него в соответствии с подпунктом 9) пункта 1 статьи 142 и подпунктом 4) пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса внеплановой тематической налоговой

проверки по вопросам неисполнения налогоплательщиком (налоговым агентом) уведомления налоговых органов об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля.

215. При этом Налоговый кодекс не устанавливает сроков назначения такой внеплановой проверки, оставляя решение этого вопроса на усмотрение органа государственных доходов. Соответственно, до назначения внеплановой налоговой проверки и вынесения соответствующего предписания в отношении налогоплательщика сохраняет действие решение органа государственных доходов о приостановлении расходных операций по банковским счетам налогоплательщика.

*§2. Особенности оспаривания извещений, предписаний и решений налоговых органов о назначении налоговых проверок.*

216. В соответствии с подпунктом 1) пункта 2 статьи 69 и пунктом 1 и 2 статьи 138 Налогового кодекса налоговая проверка является одной из форм налогового контроля и представляет собой осуществляемую исключительно налоговыми органами проверку исполнения норм налогового законодательства Республики Казахстан, а также иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на налоговые органы.

217. В соответствии с пунктом 1 статьи 148 Налогового кодекса налоговая проверка проводится на основании предписания о назначении проверки, форма которого утверждается уполномоченным органом. В статье 145, 146 ПК и 148 Налогового кодекса в зависимости от вида и формы налоговой проверки устанавливаются требования к предписанию как к административному акту о назначении проверки, случаям, основаниям, форме, порядку и срокам его вынесения и вручения.

218. В соответствии со статьями 141 и 142 Налогового кодекса в зависимости от предмета проверки налоговые проверки бывают комплексными, проводимыми по вопросам исполнения налоговых обязательств по всем видам налогов, платежей в бюджет и социальных платежей, и тематическими, проводимыми по отдельным видам налогов, платежей в бюджет, социальных платежей или по другим отдельным вопросам налогообложения.

219. В соответствии со статьей 145 Налогового кодекса в зависимости от оснований назначения проверки налоговые проверки бывают плановыми, проводимыми по особому порядку на основе оценки степени риска в соответствии с предварительно утвержденным уполномоченным органом полугодовым планом налоговых проверок, и внеплановыми, назначаемыми исключительно по предусмотренным в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса основаниям.

220. Согласно пунктам 6 и 7 статьи 69 Налогового кодекса, общий порядок проведения налоговой проверки определяется в соответствии с Предпринимательским кодексом Республики Казахстан. Особенности порядка и сроки проведения налоговой проверки определяются Налоговым кодексом.

221. Внеплановыми налоговыми проверками являются проверки, проводимые по указанному в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса основаниям, в том числе по налоговому заявлению или по жалобе самого налогоплательщика (налогового агента); по основаниям, предусмотренным Уголовно-процессуальным кодексом Республики Казахстан от 4 июля 2014 года № 231-V (далее - УПК), и на основании решения уполномоченного органа. Пунктом 4 статьи 145 Налогового кодекса

предусмотрено, что внеплановые (комплексные или тематические) налоговые проверки за ранее проверенный период проводятся на основании решения уполномоченного органа, за исключением случаев назначения проверок по заявлению или жалобе налогоплательщика или по предусмотренным УПК основаниям.

222.Пунктом 3 статьи 144 ПК регламентированы общие основания проведения внеплановых проверок. В соответствии с пунктом 5 статьи 144 ПК, внеплановой проверке подлежат факты и обстоятельства, выявленные в отношении конкретных субъектов и объектов предпринимательства и послужившие основанием для назначения данной внеплановой проверки.

223.Внеплановые проверки не могут назначаться и проводиться при отсутствии перечисленных в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса оснований. Такие проверки должны признаваться недействительными, а акты о их назначении должны признаваться незаконными и отменяться на основании пункта 1 и подпункта 1) пункта 2 статьи 156 ПК как вынесенные при отсутствии оснований для проведения проверки.

224.Специализированный межрайонный административный суд города Нур-Султан, рассмотрев в открытом судебном заседании административное дело №7194-21-00-4/1254 по иску участников товарищества-налогоплательщика к Комитету государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан о понуждении к назначению внеплановой налоговой проверки в отношении товарищества-налогоплательщика, в своем решении от 10 декабря 2021 года установил, что по смыслу статьи 145 Налогового кодекса, внеплановые проверки осуществляются, в том числе на основании налогового заявления или по жалобе самого налогоплательщика. Тем самым, суд в действиях ответчика по отказу в проведении внеплановой проверки не усмотрел нарушений прав и законных интересов участников товарищества-налогоплательщика, которые не уполномочены законом на подачу заявлений о проведении в отношении другого налогоплательщика проверки. Более того, в соответствии с требованиями главы 18 Налогового кодекса назначение внеплановых проверок входит в компетенцию Комитета государственных доходов Министерства финансов РК как уполномоченного органа. При этом у уполномоченного органа также должны быть основания для назначения им внеплановой проверки налогоплательщика. При отсутствии таких оснований для назначения внеплановой проверки и возможности ее проведения (в том числе в связи с истечением срока исковой давности по проверяемому периоду) уполномоченный орган не вправе принимать решение о назначении внеплановой налоговой проверки. В соответствии с частью 4 статьи 155 АПК, суд отказывает в удовлетворении иска, если при его рассмотрении установит, что оспариваемое действие (бездействие) совершено, решение принято в соответствии с компетенцией и законодательством Республики Казахстан.

225.Комитет государственных доходов Министерства финансов РК как уполномоченный орган издает приказ о проведении внеплановой налоговой проверки, в соответствии с которым департамент государственных доходов выносит в отношении налогоплательщика предписание о назначении внеплановой налоговой проверки, которое является основанием для проведения проверки.

226.Внеплановая проверка в отношении налогоплательщика должна быть назначена только по указанным в приказе уполномоченного органа вопросам

исполнения налоговых обязательств и только за указанный в приказе проверяемый период.

227.Проверяемый период должен указываться в приказе уполномоченного органа и в предписании департамента государственных доходов с учетом установленных в пункте 5 статьи 140 и пункте 3 статьи 48 Налогового кодекса законодательных требований к его определению при назначении налоговой проверки.

228.Так, согласно пункту 5 статьи 140 Налогового кодекса, период, подлежащий налоговой проверке, не должен превышать срок исковой давности, исчисляемый в определенном статьей 48 Налогового кодекса порядке. Согласно подпункту 1) пункта 1 статьи 48 Налогового кодекса, исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет. В соответствии с пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса, для налогоплательщиков, осуществляющих деятельность в соответствии с контрактом на недропользование, срок исковой давности составляет пять лет. По общему правилу пункта 4 статьи 48 Налогового кодекса, течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода. Налоговый период, его продолжительность и порядок его исчисления по каждому виду налогов и платежей в бюджет устанавливаются в Налоговом кодексе. Для корпоративного подоходного налога (пункт 1 статьи 314 Налогового кодекса), индивидуального подоходного налога, исчисляемого физическим лицом самостоятельно (пункт 1 статьи 361 Налогового кодекса), земельного налога (статья 515 Налогового кодекса), налога на имущество (пункт 1 статьи 524 и пункт 1 статьи 533 Налогового кодекса), налога на транспортные средства (статья 495 Налогового кодекса), налога на сверхприбыль (пункт 1 статьи 763 Налогового кодекса), альтернативного налога на недропользование (пункт 1 статьи 769 Налогового кодекса) налоговым периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря, и его окончание приходится на 31 декабря. В соответствии со статьями 423, 537, 717, 728, 749 Налогового кодекса налоговым периодом по налогу на добавленную стоимость, налогу на игорный бизнес, рентному налогу на экспорт, подписному бонусу, налогу на добычу полезных ископаемых является календарный квартал. Согласно пункту 1 статьи 354, пункту 1 статьи 478 и пункту 1 статьи 488 Налогового кодекса, налоговым периодом для исчисления налоговыми агентами индивидуального подоходного налога с доходов, подлежащих налогообложению у источника выплаты, а также для исчисления акциза и социального налога является календарный месяц.

229.При этом, установленные в Налоговом кодексе сроки для представления деклараций и уплаты налогов и момент их окончания являются сроками исполнения налоговых обязательств и не являются налоговым периодом в целях исчисления сроков исковой давности и определения проверяемого периода. Срок исполнения налогового обязательства и налоговый период являются самостоятельными понятиями и определяются в целях налогообложения отдельно в статьях 38 и 35 Налогового кодекса соответственно.

230.По требованию пункта 5 статьи 148 Налогового кодекса, в случае изменения проверяемого периода оформляется дополнительное предписание, которое должно соответствовать решению уполномоченного органа или иметь под собой новое соответствующее основание. Если в дополнительном предписании отсутствует ссылка на правовой акт, послуживший основанием для изменения ранее определенного приказом уполномоченного органа проверяемого периода

или для назначения внеплановой проверки за новый не указанный в приказе уполномоченного органа проверяемый период, то в таком случае следует признать, что проверяемый период по внеплановой налоговой проверке в отношении налогоплательщика изменен (увеличен) департаментом государственных доходов произвольно, в противоречии с приказом уполномоченного органа, а дополнительное предписание вынесено без предусмотренных на то в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса законных оснований и с нарушением требований пункта 5 статьи 140 и пункта 3 статьи 48 Налогового кодекса к общей продолжительности проверяемого периода.

231. По императивному требованию подпункта 1) пункта 1 статьи 64 Закона о правовых актах, правовой акт индивидуального применения, к которым относятся и предписание и дополнительное предписание о назначении проверки, должен, помимо прочего, не противоречить Конституции РК, законодательству и правовым актам вышестоящих государственных органов.

232. Комитет государственных доходов Министерства финансов РК является вышестоящим государственным органом по отношению к Департаменту государственных доходов. Соответственно, предписания и дополнительные предписания департамента государственных доходов о назначении налоговой проверки как правовые акты индивидуального применения в своем содержании не должны противоречить применимому законодательству РК и правовым актам вышестоящего органа.

233. Согласно пункту 3 статьи 64 Закона о правовых актах, при противоречии правовых актов индивидуального применения, принятых уполномоченными органами различных уровней, применяется правовой акт вышестоящего уполномоченного органа, если принятие такого акта входило в его компетенцию.

234. Следовательно, в части определения проверяемого периода по внеплановой тематической налоговой проверке в отношении налогоплательщика должен применяться правовой акт вышестоящего уполномоченного органа, принятый в соответствии с его компетенцией на основании подпункта 11) пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса, и не противоречащие ему предписания департамента государственных доходов о назначении внеплановой налоговой проверки.

235. Соответственно, дополнительное предписание департамента государственных доходов в части произвольного и ничем не обоснованного установления иного, противоречащего решению уполномоченного органа и пункту 5 статьи 140, пункту 3 статьи 48 Налогового кодекса, проверяемого периода по внеплановой налоговой проверке в отношении налогоплательщика не должно применяться к спорным правоотношениям при определении проверяемого периода как противоречащее применимому законодательству РК и правовому акту вышестоящего уполномоченного органа.

236. Согласно пункту 1 статьи 156 ПК, проверка признается недействительной, если она проведена органом контроля и надзора с грубым нарушением требований к организации и проведению проверок, установленных ПК. Признание проверки недействительной является основанием для отмены вышестоящим государственным органом или судом акта данной проверки и предписания об устранении выявленных по ее результатам нарушений.

237.Согласно подпунктам 1) и 2) пункта 2 статьи 156 ПК, к грубым нарушениям требований ПК при организации и проведении проверки относятся отсутствие оснований проведения проверки или отсутствие акта о назначении проверки.

238.Если в дополнительном предписании департамент государственных доходов произвольно, в противоречии с решением уполномоченного органа о назначении проверки, подпунктом 11) пункта 3 статьи 145, пунктом 5 статьи 140 и пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса, изменяет проверяемый период за пределами установленного в решении уполномоченного органа проверяемого периода, то вынесение такого дополнительного предписания при отсутствии нового или измененного решения уполномоченного органа, в чью компетенцию входит решение вопроса о назначении внеплановой проверки, и других предусмотренных в пункте 3 статьи 145 Налогового кодекса оснований для назначения внеплановой проверки за новый проверяемый период, следует признать грубым нарушением требований ПК РК при организации и проведении проверки.

239.Налоговая проверка, проведенная при отсутствии оснований для ее проведения за пределами установленного решением уполномоченного органа проверяемого периода и с нарушением установленных пунктом 5 статьи 140 и пунктом 3 статьи 48 Налогового кодекса ограничений по проверяемому периоду, должна быть признана недействительной как проведенная с грубым нарушением требований ПК к ее организации и проведению, что в свою очередь, в соответствии с пунктом 1 статьи 156 ПК является основанием для отмены акта и результатов данной проверки в части начислений, произведенных органом государственных доходов за незаконно измененный им в произвольном порядке проверяемый период.

240.Предписания о назначении внеплановых тематических налоговых проверок, проводимых в соответствии с подпунктом 3 пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса по предусмотренным УПК основаниям (в том числе на основании постановления следователя или прокурора), должны по требованию норм подпункта 3-1) пункта 1 статьи 142 и подпункта 1) пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса содержать в себе помимо прочего проверяемый участок территории, вопросы, подлежащие выяснению в ходе проверки по указанным в постановлении следователя или прокурора конкретным контрагентам проверяемого налогоплательщика и требующим проверки налогов. Выход органа государственных доходов при определении им в предписании о назначении внеплановой тематической налоговой проверки ее предмета за пределы порученных следователем или прокурором в постановлении вопросов является грубым нарушением процедуры назначения проверки и влечет за собой признание незаконным и отмену предписания о назначении проверки.

241.Специализированный межрайонный административный суд города Алматы, рассмотрев административное дело №7594-21-00-4/1732 по иску налогоплательщика к департаменту государственных доходов о признании незаконным и отмене предписания о назначении налоговой проверки от 30 июня 2021 года, в своем решении от 30 декабря 2021 года установил, что департамент государственных доходов при вынесении предписания нарушил нормы подпункта 3-1) пункта 1 статьи 142, подпункта 3) пункта 3 статьи 145 и подпункта 1) пункта 2 статьи 148 Налогового кодекса, не отразив в предписании о назначении проверки от 30 июня 2021 года предмет проверки в соответствии с резолютивной частью постановления следователя от 15 июня 2021 года, соответственно вышел за пределы постановления. Предмет проверки подлежит определению исключительно

исходя из резолютивной части постановления органа досудебного расследования. Орган государственных доходов не вправе интерпретировать поручение органа досудебного расследования по своему усмотрению и проводить в отношении налогоплательщика полную проверку по взаиморасчетам со всеми его контрагентами.

*§3. Особенности оспаривания актов налоговых проверок, уведомлений и решений налоговых органов по результатам налоговых проверок и по итогам рассмотрения жалоб налогоплательщиков (налоговых агентов) на уведомления о результатах проверок.*

242. По указанной категории дел предметом оспаривания выступают результаты налоговых проверок в виде актов налоговых проверок, уведомлений по результатам налоговых проверок и уведомлений по итогам рассмотрения жалоб на уведомления о результатах налоговой проверки. Указанные виды решений органов государственных доходов являются административными актами, принимаемыми по результатам налоговых проверок и содержащими требования к налогоплательщикам (налоговым агентам) об исполнении налоговых обязательств по начисленным налогам, платежам в бюджет и социальным платежам. Указанные административные акты принимаются и вручаются налогоплательщикам (налоговым агентам) в порядке, форме и сроки, установленные в налоговом законодательстве.

243. По завершении налоговой проверки должностным лицом налогового органа, по общему требованию пунктов 1 и 2 статьи 158 Налогового кодекса, составляется акт налоговой проверки в количестве не менее двух экземпляров, который подписывается должностным лицом налогового органа, проводившим проверку. При комиссионном проведении налоговой проверки акт проверки должен быть подписан всеми должностными лицами, указанными в предписании о назначении проверки или дополнительном предписании и проводившими налоговую проверку.

244. В соответствии с пунктом 3 статьи 158 Налогового кодекса завершением срока налоговой проверки считается день вручения налогоплательщику (налоговому агенту) акта налоговой проверки. Днем вручения налогоплательщику (налоговому агенту) акта проверки определяется срок завершения налоговой проверки при необходимости установления факта наличия или отсутствия нарушения со стороны органа государственных доходов сроков проведения налоговой проверки, влияющего на признание налоговой проверки недействительной и на признание ее результатов незаконными в соответствии с пунктом 1 и подпунктом 9) пункта 2 статьи 156 НК.

245. В соответствии с пунктом 1 статьи 159 Налогового кодекса по завершении налоговой проверки одновременно с актом налоговой проверки, в случае выявления нарушений, приводящих к начислению сумм налогов и платежей в бюджет, уменьшению убытков, неподтверждению к возврату сумм превышения налога на добавленную стоимость и (или) корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, налоговым органом выносится уведомление о результатах проверки, которое направляется (вручается) налогоплательщику (налоговому агенту) в установленные статьями 114 и 115 Налогового кодекса порядке и сроки.

246. Неподписание акта налоговой проверки должностными лицами, проводившими налоговую проверку, является самостоятельным основанием для признания акта



налоговой проверки недействительным, что в свою очередь может послужить самостоятельным основанием для признания незаконным и отмены уведомления о результатах налоговой проверки как вынесенного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа в отсутствие для этого законных оснований.

247. В случае, если по завершении налоговой проверки не установлены нарушения налогового законодательства Республики Казахстан, а также иного законодательства Республики Казахстан, контроль за которым возложен на налоговые органы, об этом в акте налоговой проверки делается соответствующая запись. В таком случае уведомление о результатах налоговой проверки не выносится.

248. По требованию пункта 7 статьи 159 Налогового кодекса, налогоплательщик (налоговый агент), получивший уведомление о результатах проверки, обязан исполнить его в сроки, установленные в уведомлении, если не обжаловал результаты проверки.

249. Налогоплательщик (налоговый агент) вправе обжаловать уведомление о результатах налоговой проверки по своему усмотрению в уполномоченный орган или в суд. Акт налоговой проверки может быть также обжалован наряду с уведомлением о результатах проверки, если в акте проверки содержатся выводы, не отраженные в уведомлении о результатах налоговой проверки, но влияющие на права, свободы и законные интересы налогоплательщика (налогового агента).

250. По требованию пункта 1 статьи 178 Налогового кодекса, жалоба налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах проверки подается в уполномоченный орган в течение *тридцати рабочих дней* со дня, следующего за днем вручения налогоплательщику (налоговому агенту) уведомления. При оспаривании уведомлений о результатах налоговой проверки в суд соответствующие иски подаются в суд в соответствии с частью 1 статьи 136 АППК в течение месяца со дня вручения решения органа, рассматривающего жалобу, по результатам рассмотрения жалобы. В случае, если законом не предусмотрен досудебный порядок или отсутствует орган, рассматривающий жалобу, иск подается в течение одного месяца со дня вручения административного акта или с момента доведения до сведения в порядке, установленном АППК и законодательством Республики Казахстан.

251. Срок обжалования уведомления о результатах налоговой проверки в суд исчисляется со дня вручения уведомления налогоплательщику (налоговому агенту).

252. По требованию пункта 5 статьи 159 Налогового кодекса, уведомление о результатах проверки должно быть вручено налогоплательщику (налоговому агенту) лично и удостоверено его подписью или направлено по почте заказным письмом с уведомлением. Уведомление о результатах проверки, направленное по почте заказным письмом с уведомлением, считается врученным налогоплательщику (налоговому агенту) с даты отметки о получении налогоплательщиком (налоговым агентом) в уведомлении почтовой связи или иной организации связи, если иное не установлено статьей 159 Налогового кодекса.

253. При невозможности вручения акта налоговой проверки налогоплательщику (налоговому агенту) в связи с его отсутствием по месту нахождения проводится налоговое обследование с привлечением понятых в порядке, определенном

Налоговым кодексом. При этом датой вручения акта налоговой проверки является дата составления акта налогового обследования. Об отсутствии налогоплательщика (налогового агента) на дату завершения налоговой проверки по месту нахождения производится запись в акте налоговой проверки.

254. Акт налогового обследования должен составляться с соблюдением требований статей 70 и 71 Налогового кодекса к порядку и срокам его составления, а также с обязательным участием понятых и с обязательным подписанием ими акта обследования. Несоблюдение таких требований влечет неблагоприятные для органов государственных доходов последствия, связанные с признанием акта налоговой проверки и уведомления о результатах проверки не врученными, а также с признанием сроков проведения налоговой проверки нарушенными.

255. Судебная коллегия по административным делам Верховного Суда Республики Казахстан, рассмотрев административное дело № 6001-22-00-6ап/2 по иску налогоплательщика к департаменту государственных доходов об оспаривании акта налогового обследования от 11 декабря 2019 года, своим постановлением от 24 февраля 2022 года установила, что налоговым органом при завершении налоговой проверки и вручении налогоплательщику ее результатов была нарушена установленная статьями 70 и 71 процедура проведения налогового обследования, составления акта налогового обследования с привлечением понятых. Данный акт составлен без фактического привлечения второго понятого. Согласно данному акту, он составлен в присутствии двух понятых. На основании заявления одного из понятых в рамках досудебного расследования была назначена судебно-почерковедческая экспертиза, согласно которой подпись понятого в данном акте выполнена не им. Представители ответчика не оспаривают факт того, что подпись одного из понятых в акте налогового обследования совершена не понятым. Согласно частям 1, 3 статьи 13 АПК, доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа, должностного лица охраняется законами Республики Казахстан. Незаконный административный акт, принятый по вине административного органа, должностного лица, не может повлечь обременяющие последствия для участника административной процедуры. При этом суд не принял во внимание довод департамента государственных доходов о том, что правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям. Так, подделка подписи не является формальным основанием, и по данному факту было возбуждено уголовное дело. Соблюдение норм Налогового кодекса самими налоговыми инспекторами является неотъемлемой частью охраны права налогоплательщиков на доверие органам государственных доходов. В указанной связи признание незаконным акта налогового обследования повлекло за собой признание налоговой проверки не завершённой в день составления незаконного акта налогового обследования. В свою очередь, признание налоговой проверки завершённой с нарушением сроков ее проведения повлекло за собой признание незаконным вручения налогоплательщику за пределами срока исковой давности уведомления о результатах налоговой проверки в части начисления суммы налогов по налоговым обязательствам за налоговые периоды, срок исковой давности по которым истек, и, соответственно, признание незаконным начисления и предъявления налогоплательщику налоговых требований по начисленным налогам за пределами сроков исковой давности.

256. В соответствии со статьей 185 Налогового кодекса обжалование уведомления о результатах налоговой проверки в уполномоченный орган или в суд в установленный для этого законом срок приостанавливает его исполнение до

вынесения решения по жалобе, а в случае обжалования уведомления в суд - до вступления в законную силу решения суда.

257. Исполнение налогоплательщиком уведомления о результатах налоговой проверки не лишает его права на его последующее обжалование в порядке и сроки, установленные законом.

258. В случае признания незаконным исполненного уведомления о результатах налоговой проверки также незаконным признается и его исполнение, вследствие чего налогоплательщик подлежит возврату в положение, существовавшее до исполнения незаконного уведомления о результатах налоговой проверки.