**ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПЛЕНУМА**

**ВЕРХОВНОГО СУДА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ**

**3 июля 2017 года г.Бишкек**

**№7**

**О некоторых вопросах порядка обжалования налогоплательщиками**

**решений органов налоговой службы**

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

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

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

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

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

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

2. Необходимо обратить внимание судов на то, что при обжаловании актов, действий или бездействий нескольких органов налоговой службы и их должностных лиц заявление подается в суд по месту нахождения одного из органов и их должностных лиц по выбору заявителя.

3. Заявление о признании недействительным решения уполномоченного налогового органа и налогового органа может быть подано в суд в течение срока, установленного ч.3 ст.263 ГПК КР. При этом, трехмесячный срок подлежит исчислению со дня вручения налогоплательщику решения уполномоченного налогового органа, либо со дня, когда ему стало известно об оспариваемом решении. С момента вступления в силу АПК КР следует исходить из ч.ч.1 и 3 ст.110 АПК КР. Судам следует обратить внимание на то, что в силу ч.1 ст. 83 НК КР решение органа налоговой службы считается врученным, если оно выдано налогоплательщику или его налоговому представителю в налоговом органе лично под роспись, либо когда оно доставлено по последнему адресу осуществления налогоплательщиком экономической деятельности или по последнему его зарегистрированному адресу в КР или налоговому представителю налогоплательщика лично под роспись или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда решение направляется по почте заказным письмом, решение считается врученным на дату получения или отказа от получения заказного письма, указанную в квитанции о вручении (ч.2 ст.83 НК КР).

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

4. Часть 7 ст.149 НК КР определяет предметом оспаривания в суде решение уполномоченного налогового органа.

Решение налогового органа в судебном порядке может быть оспорено только совместно с решением уполномоченного налогового органа.

Самостоятельное обжалование решения налоговой службы в суд возможно только в случае, предусмотренном ч.6 ст.147 НК КР, когда по факту занижения налогового обязательства, в связи с которым возбуждено уголовное дело, жалоба налогоплательщика не подлежит рассмотрению в органах налоговой службы. Такое решение налогового органа может быть оспорено в судебном порядке без решения уполномоченного налогового органа.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

11. Судам следует иметь в виду, что не все виды решений, приведенных в частях 5 и 6 ст. 83 НК КР, вручаемых налогоплательщику органами налоговой службы, подлежат обжалованию в суде. Подлежат обжалованию только решения одновременно обладающие публично-правовым и индивидуально определенным характером, имеющие внешнее воздействие, влекущие правовые последствия, т.е. изменяющие, прекращающие права и устанавливающие обязанности для заявителя и /или заинтересованного лица, причем они должны быть для них неблагоприятствующими.

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

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

**Председатель**

**Верховного суда**

**Кыргызской Республики А. Токбаева**

**Секретарь Пленума,**

**Судья Верховного суда**

**Кыргызской Республики К. Осмоналиев**