**Тема:** **Результаты рассмотрения жалоб за 2015 год на результаты налоговых проверок**

Из всех категорий споров, рассматриваемых органами государственных доходов, наиболее актуальными и чувствительными для налогоплательщиков являются споры по результатам налоговых проверок.

В этой связи, в структуре Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан действует Управление апелляций и обеспечения законных прав. Само предназначение и его целевая функция заложены в наименовании Управления.

В процессе рассмотрения жалоб работа ведется не только внутри Комитета. Широко используется налаженная работа с компетентными органами иностранных государств, необходимые вопросы прорабатываются с уполномоченными государственными органами.

В 2015 году по итогам рассмотрения 221 жалоб налогоплательщиков на результаты налоговых проверок вынесено 59 решений в пользу плательщика. То есть, в каждой четвертой жалобе подтверждаются законные требования плательщиков.

Кроме того, для облегчения реализации права на обжалование создаются условия. Так, с 2015 года законодательно отменено требование о приложении к жалобе документов, которые имеются в налоговых органах; на сайте Комитета размещены образцы жалоб.

По закону жалоба подается в письменной форме, но понятно, что проще и доступнее информацию излагать лично. Поэтому, с плательщиками проводятся встречи, как с участием руководства, так и в форме рабочих обсуждений.

Для плательщиков, которые не могут приехать в Астану, организовано проведение встреч в формате видеоконференции. В каждом областном Департаменте государственных доходов отведено место для проведения видеоконференций, закреплены ответственные лица. За 2015 год проведено 23 видеоконференций. Это дает плательщикам возможность донести свои аргументы, объяснить ситуацию сотрудникам КГД, непосредственно рассматривающим жалобу.

Динамика активности **досудебного** обжалования результатов налоговой проверки варьирует по годам.

Так, если в 2013 году возможностью обжалования воспользовались 3,5% всех проверенных налогоплательщиков, то в 2014 году - 6,3%, а в 2015 году процент обратившихся с жалобами в налоговые органы составил 3,4%. Средний показатель обжалования в досудебном порядке за 5 лет составил **3,8%** от количества налоговых проверок.

Процент удовлетворения жалоб налогоплательщиков в среднем за 5 лет по количеству составляет 32,2 %, по суммам – 16,0 %.

По оценке международных экспертов данные показатели соответствуют аналогичным средним показателям других стран.

Анализ поступающих жалоб позволяет разграничить их на три категории:

1 – споры по вопросам права – когда разногласия связаны с различным толкованием или применением норм материального права (налоговое, гражданское и иное законодательство);

2 – споры по вопросам факта – когда разногласия связаны с различной оценкой фактических обстоятельств дела, которые влияют на налоговые обязательства (содержание совершенных операции, достоверность и полнота документов);

3 – процедурные споры – нарушение законодательно установленной процедуры проведения налоговых проверок.

При этом предметы спора крайне специфичны и индивидуальны.

Основы возникновения налоговых споров:

***1. Нормы гражданского законодательства, юридические факты – как основание возникновения налоговых обязательств.***

Появление новых форм ведения бизнеса и возникающие в связи с этим имущественные и иные отношения, влияют и на возрастание взаимосвязи гражданского и налогового права. Поэтому при определении налоговых обязательств важно учитывать и нормы гражданского законодательства, а также юридические факты, которые являются основанием возникновения налоговых обязательств.

Как пример можно привести применение норм Налогового кодекса по отнесению на вычеты вознаграждений.

Согласно Налоговому кодексу вознаграждение за кредиты, полученные на строительство, начисленные в период строительства, включаются в стоимость объекта строительства.

Затраты налогоплательщика на строительство фиксированных активов относятся на вычеты через амортизационные отчисления, при этом стоимость фиксированных активов определяется по данным бухучета.

Таким образом, как прямые нормы Налогового кодекса, так и положения МСФО предусматривают включение вознаграждений по займам, полученным на строительство, начисленные в период строительства, в стоимость объекта строительства.

Однако, на практике налогоплательщики часть таких вознаграждений не относят на увеличение первоначальной стоимости объекта строительства, а признают расходами периода. В частности из-за некорректного определения периода строительства.

В данном случае важно учитывать нормы гражданского законодательства, определяющие период строительства.

На основании норм Закона РК «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности в Республике Казахстан» началом строительства считается день выдачи разрешения на строительство строительного объекта, а окончанием - день приемки строительного объекта в эксплуатацию.

Соответственно, вознаграждения за кредиты, полученные на строительство и начисленные в период со дня выдачи разрешения на строительство по день приемки строительного объекта в эксплуатацию, должны включаться в стоимость объекта строительства.

**2.** **Игнорирование** **норм гражданского законодательства, устанавливающих обязательства по документальному оформлению частноправовых отношений**

За последние 3 года каждая пятая жалоба подается на результаты налоговой проверки в связи с отсутствием у налогоплательщика подтверждающих документов, их ненадлежащим оформлением, неподтверждением взаиморасчетов результатами встречных проверок.

В соответствии с нормами Налогового кодекса налоговый учет в целях определения обязательств по КПН и НДС предусматривает наличие подтверждающих документов.

Налоговый учет предполагает ведение учетной документации в целях обобщения и систематизации информации, в том числе для исчисления налогов. Учетная документация включает в себя в том числе бухгалтерскую документацию и документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения или объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

На практике отдельные налогоплательщики относят расходы по товарам (работам, услугам) на вычеты по КПН и НДС в зачет без надлежащего оформления первичных документов, подтверждающих факт совершения операции либо события.

В качестве одного из примеров неполного документального подтверждения расходов можно привести отсутствие товарно-транспортных накладных и путевых листов при оказании услуг по перевозке автомобильным транспортом. Требование об оформлении договора перевозки груза составлением товарно-транспортной накладной предусмотрено нормами Гражданского кодекса и Закона «Об автомобильном транспорте» и Правилами перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденными Постановлением Правительства.

Соответственно, несоблюдение требований гражданского законодательства порождает налоговые споры.

**3.** **Неподтверждение взаиморасчетов с контрагентами в ходе встречных проверок**

Статья 627 Налогового кодекса устанавливает, что встречная проверка является вспомогательной по отношению к комплексной или тематической проверке и проводится с целью получения дополнительной информации об операциях налогоплательщика.

Неподтверждение взаиморасчетов результатами встречной проверки является основанием для исключения расходов из вычетов по КПН или НДС из зачета.

**4.** **Неправомерное применение положений Конвенции об избежании двойного налогообложения**

Так, нормы Конвенций применимы только к резидентам договаривающихся государств.

Статья 212 Налогового кодекса предоставляет право налоговому агенту самостоятельно применить освобождение от налогообложения доходов нерезидента на основании сертификата резидентства. При этом в Налоговом кодексе определены даты представления налоговому агенту сертификатов резидентства. Соответственно, при отсутствии на эти даты сертификатов резидентства, налоговый агент не может воспользоваться своим правом на применение Конвенции.

И если в ходе проверки правомерности применения конвенции установлено отсутствие сертификатов резидентства на соответствующие даты, Комитет государственных доходов при обжаловании рассматривает такие нарушения как основание правомерности начисления подоходного налога с нерезидентов.

**5. Специфичность части налоговых споров, требующих специальных знаний в различных отраслях права (**в области финансового права, бухгалтерского учета, экологического законодательства, недропользования и др.)

Значительная часть налоговых споров являются специфичными и требуют от спорящих сторон специальных знаний в различных отраслях права, в том числе в области финансового права, бухгалтерского учета, экологического законодательства, недропользования и др.

Когда решение налогового спора требует наличия специальных знаний, привлекаются специалисты соответствующих компетентных органов. На практике наиболее часто привлекаются специалисты по бухгалтерскому учету, экологическому законодательству, недропользованию. В таких случаях в основном принимаемые решения учитывают мнение компетентных органов.

Необходимо отметить, что досудебный порядок разрешения налоговых споров имеет ряд определённых преимуществ для налогоплательщика по сравнению с судебным разбирательством: это более простая и менее формализованная процедура, меньшие сроки рассмотрения жалобы, отсутствие расходов, связанных с оплатой государственной пошлины и других судебных издержек.

В рамках работы по совершенствованию налогового администрирования КГД проводится также работа по упрощению процедуры апелляции.

В перспективе планируется реализовать возможность подачи жалобы и получения решений в электронном виде.

*Заместитель Руководителя Управления апелляций и обеспечения законных прав Департамента методологии налогообложения Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан Аубакиров К.М.*