**СПРАВКА ПО ОБЩЕЙ ЧАСТИ**

В проект Налогового кодекса включен ряд норм, которые существенно ухудшают положение налогоплательщиков.

***1. ПЕРЕНОС ОТДЕЛЬНЫХ НОРМ В ПОДЗАКОННЫЕ НОРМАТИВНЫЕ АКТЫ***

В проекте Налогового кодекса содержатся положения, которые предусматривают закрепление правил администрирования на уровне подзаконных НПА.

НПП придерживается позиции о необходимости закрепления норм, которые влияют значительно и/или напрямую на деятельность и обязательства налогоплательщика, на законодательном (кодифицированном) уровне и приниматься Парламентом. К таким нормам можно отнести следующие:

- предельный размер налоговой задолженности, при превышении которого налоговые органы применяют способы обеспечения и/или меры принудительного взыскания;

- порядок исполнения отдельных налоговых обязательств при ликвидации, реорганизации и прекращении деятельности;

- порядок налоговой регистрации;

- порядок прекращения деятельности налогоплательщика в принудительном порядке;

- порядок зачета и возврат налога, платежа в бюджет, пени и штрафа.

***2. ОГРАНИЧЕНИЕ ДЕЙСТВИЯ АДМИНИСТРАТИВНОЙ ЮСТИЦИИ И ДРУГИХ ОТРАСЛЕЙ ПРАВА***

Проектом Налогового кодекса *ограничивается применение* АППК, ПК, Закона РК «О правовых актах»: например, предусмотрена норма, что нарушения принципов иного законодательства РК не будут являться основанием для признания административного акта незаконным.

Кроме того, в проекте Налогового кодекса установлено, что при обжаловании результатов налоговой проверки и действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов:

- в досудебном порядке применение АППК *исключается полностью*;

- в судебном порядке предусматривается *приоритет Налогового кодекса* над порядком, установленном АППК.

Поскольку каждый нормативный правовой акт имеет собственный объект регулирования и не должен вмешиваться в объекты регулирования других правовых актов, предусмотренные в проекте Кодекса нормы недопустимы.

Исходя из данных норм, налоговые органы получают возможность не соблюдать общие требования по административным процедурам, в то время как у налогоплательщиков ограничиваются права на обжалование.

***3. ПРАВО НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ НА АННУЛИРОВАНИЕ И ВОССТАНОВЛЕНИЕ АННУЛИРОВАННОЙ НАЛОГОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ***

Проектом Налогового кодекса предусмотрено *новое право* налогового органа – аннулировать, восстанавливать аннулированную налоговую отчетность налогоплательщика (налогового агента) на основании вступившего в законную силу решения суда. При этом не установлены основания и/или случаи, по которым может производиться аннулирование/восстановление отчетности, а также неясны последствия таких действий (например, должна ли применяться административная ответственность за непредставление налоговой отчетности и штраф за сокрытие или занижение объекта налогообложения, если такой объект был отражен в аннулированной отчетности).

Представление налоговой отчетности является обязанностью налогоплательщика (налогового агента), которая исполняется в соответствии с правилами, установленными Налоговым кодексом. Следовательно, основания, при которых такие правила считаются неисполненными, также должны быть предусмотрены в Кодексе.

***4. ИСКЛЮЧЕНИЕ ПРАВА НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НА ДОБРОВОЛЬНОЕ СНЯТИЕ С УЧЕТА ПО НДС***

В проекте Налогового кодекса не предусмотрено право налогоплательщика добровольно сняться с учета по НДС в случае недостижения порога по НДС в течение 12 месяцев.

Такое право существует с момента введения в Казахстане НДС как налога. Считаем, что необходимо сохранить данное право в новом Налоговом кодексе, поскольку такое исключение приведет к росту налоговой и административной нагрузки на МСБ, который не будет вправе применять СНР из-за ограничительных условий. Кроме того, возрастут затраты налоговых органов на их администрирование, что является непродуктивным по сравнению с отдачей от такого администрирования.

***5. ЗАПРЕТ НА ЗАЧЕТ ИЗЛИШНЕ\ОШИБОЧНО УПЛАЧЕННЫХ СУММ НАЛОГА (ПЛАТЕЖА В БЮДЖЕТ, ПЕНИ, ШТРАФА) И СПИСАНИЕ ПОСЛЕ ИСТЕЧЕНИЯ СРОКА ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ***

В проекте Налогового кодекса предлагается ввести запрет на зачет излишне/ошибочно уплаченных сумм после истечения срока исковой давности, а также предусмотрено списание излишне уплаченных сумм после истечения срока исковой давности.

Считаем, что предлагаемые новеллы нарушают фундаментальное право каждого на защиту права собственности, закрепленное в Конституции (согласно пункту 3 статьи 26 Конституции «*Никто не может быть лишен своего имущества, иначе как по решению суда*»).

Понятие срока исковой давности, предусмотренное в пункте 1 статьи 62 проекта Налогового кодекса, определяет такой срок как «*период времени, в течение которого налоговый орган вправе пересмотреть, исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет, а налогоплательщик вправе потребовать зачет и/или возврат налогов и платежей в бюджет, пени*». Зачет в счет погашения имеющейся налоговой задолженности и предстоящих платежей по соответствующему виду налога производится без заявления налогоплательщика, то есть нет требования зачета – он происходит автоматически. Тем самым, запрет на зачет и списание противоречит самому определению срока исковой давности.

В качестве «зеркальной» аналогии можно привести суммы недоимки, право требования которых налоговым органом не прекращается в связи с истечением срока исковой давности.

Дополнительно отмечаем, что технически невозможно просчитать дату образования переплаты, поскольку это обезличенная сумма. Таким образом рассматриваемые нормы также приведут к спорным ситуациям при правоприменении.

***6. ПРИОСТАНОВЛЕНИЕ СРОКА ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ***

В проекте Налогового кодекса предусматривается приостановление срока исковой давности в части начисления и/или пересмотра исчисленной, начисленной суммы налогов и платежей в бюджет на период со дня начала налоговой проверки до дня исполнения уведомления о результатах налоговой проверки.

Привязка срока исковой давности к периоду со дня начала налоговой проверки до дня исполнения уведомления о результатах налоговой проверки нарушает принцип срока исковой давности: срок размывается и теряется его смысл. Более того, само по себе начало налоговой проверки как событие не обладает достаточными признаками для приостановления срока, так как к моменту начала проверки еще ничего не установлено.

Если же рассмотреть все отрасли права, то события, которые могут вести к приостановлению течения срока давности обладают одним из следующих признаков:

1) не зависят от воли сторон отношений, при этом препятствуют воспользоваться правом, ограниченным сроком исковой давности;

2) являются следствием умышленных действий одной из сторон отношений, препятствующих воспользоваться правом, ограниченным сроком исковой давности.

День начала проверки не обладает ни одним из указанных признаков, а наоборот, зависит исключительно от усмотрения налоговых органов.

Принятие такой нормы может привести к злоупотреблениям со стороны налоговых органов, поскольку стимулирует их начать налоговую проверку в последний день срока исковой давности.

Таким образом, норма является ухудшающей для налогоплательщиков: усиливается риск затягивания налоговыми органами сроков проведения налоговых проверок, а также не будет стимулировать налоговые органы завершать проверку в определенные сроки.

***7. СОПОСТАВИТЕЛЬНЫЙ КОНТРОЛЬ ВЫПИСКИ ЭСФ***

Проектом Налогового кодекса предусматривается право налоговых органов в целях установления фактического совершения оборота по реализации товаров, оказанию работ и услуг проводить сопоставительный контроль выписки ЭСФ. По результатам такого контроля формируется уведомление, которое направляется налогоплательщику для исполнения. В свою очередь, налогоплательщик обязан исполнить уведомление путем предоставления доказательств факта совершения оборота по ЭСФ, указанным в уведомлении, в том числе представить пояснение с обязательным приложением копий документов по операциям (сделкам) и/или по происхождению товаров. В случае если налоговый орган посчитает такое пояснение недостаточным, то он выносит решение о признании уведомления неисполненным и приостанавливает выписку ЭСФ такому налогоплательщику.

Наряду с этим, проект Налогового кодекса не содержит основных положений по критериям признания «фактической» реализации товаров, работ, услуг. Следовательно, решение о признании уведомления неисполненным будет выноситься исходя из субъективного мнения должностного лица органа госдоходов.

Учитывая отсутствие четких критериев, а также негативные последствия такого решения в виде полной остановки предпринимательской деятельности налогоплательщика (из-за блокировки выписки ЭСФ), предложенный в проекте Кодекса механизм контроля является коррупциогенным и не отвечает принципам определенности и справедливости налогообложения.

**8. *ВВЕДЕНИЕ ПОНЯТИЯ «ЭКОНОМИЧЕСКИ НЕОБОСНОВАННЫЕ ДЕЙСТВИЯ»***

В проект Налогового кодекса предлагается введение следующей нормы: «*Не допускается извлечение налогоплательщиком (налоговым агентом) из своих экономически необоснованных действий налоговых выгод (налоговой экономии), в том числе направленных на уменьшение налоговых платежей.*».

Данное понятие весьма обширное и размытое, что противоречит принципам определенности налогообложения. К примеру, в случае реализации товара по цене ниже закупочной (скоропортящийся, невостребованный, остаток товара с ограниченным сроком годности, товар для рекламных целей и др.), такая сделка может стать поводом для признания налогоплательщика органами госдоходов недобросовестным. Таким образом, при отсутствии в законодательстве четкого определения «экономически необоснованных действий» попытки истолковать данную норму исходя из буквального значения содержащихся в нем слов, приведут к расширенному и субъективному применению данной нормы.

Предлагаем сохранить в проекте Налогового кодекса действующую редакцию о том, что только незаконные действия являются основанием для недопущения извлечения налоговых выгод.

***9. ПРАВО НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПРОВОДИТЬ В ПРЕДЕЛАХ СРОКА ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ ФИЗИЧЕСКОГО ЛИЦА В ОТНОШЕНИИ ЕГО ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В КАЧЕСТВЕ ИНДИВИДУАЛЬНОГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯ ПОСЛЕ ПРЕКРАЩЕНИЯ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В УПРОЩЕННОМ ПОРЯДКЕ***

В проекте Налогового кодекса предусматривается право налоговых органов применять все меры налогового администрирования (включая приостановление расходных операций по банковским счетам, ограничение в распоряжении имуществом) к физическому лицу по прекращенной им ранее деятельности индивидуального предпринимателя (или лица, занимающегося частной практикой), если прекращение было произведено в упрощенном порядке. Положения по установлению категории лиц, критериев и т.п. по упрощенному порядку в проекте Налогового кодекса отсутствуют и отнесены к компетенции уполномоченного органа.

Отмечаем, что критерии упрощенного порядка прекращения деятельности ИП (ЛЗЧП) должны максимально охватывать все риски неуплаты налога за период деятельности ИП (ЛЗЧП), и подлежат администрированию до снятия физического лица с учета в качестве ИП (ЛЗЧП). Таким образом, после ликвидации ИП (ЛЗЧП) какая-либо ответственность за прошедшие периоды возникать не должна (по аналогии с ликвидацией юридического лица, когда после ликвидации в упрощенном порядке у учредителей юридического лица за период его существования не возникают налоговые обязательства).

Кроме того, учитывая необходимость обеспечения прожиточного минимума, наличие иждивенцев и т.п., применение такого способа обеспечения, как приостановление расходных операций по банковским счетам физического лица, должно применяться *только по решению суда*.

***10. СИСТЕМА УПРАВЛЕНИЯ РИСКАМИ (СУР)***

Структура и содержание проекта Налогового кодекса в отношении применения СУР не дает общей и верной картины о целях и механизме работы данной системы. Более того, исключается одна из ключевых целей СУР – минимизация налогового контроля в отношении налогоплательщиков с низкой степенью риска. Также даже «открытые» на данный момент критерии СУР переводятся в категорию конфиденциальной информации. Полная конфиденциальность критериев превращает СУР из превентивного механизма в карательный.

Считаем, что СУР должна превратиться в основной программный комплекс, который объединяет все государственные базы данных и данные иных источников для формирования профиля каждого налогоплательщика. Для этого в проекте Налогового кодекса необходимо предусмотреть следующие меры:

1) определить исчерпывающий перечень областей для применения СУР;

2) оставить «закрытые» критерии только для специальных областей применения СУР, для чего требуется провести ревизию критериев, при этом остальные критерии раскрыть, чтобы налогоплательщик самостоятельно соответствовал требованиям;

3) информировать налогоплательщика обо всех его статусах по каждой области применения СУР с раскрытием критериев, которые сформировали имеющиеся статусы.

В результате СУР должна быть нацелена не на «*минимизацию налогового риска*», как предлагается в проекте Кодекса, а на «*предупреждение* *налогового риска*», на мотивацию налогоплательщиков приблизиться к эталону добросовестного налогоплательщика, т.е. самостоятельному полному исполнению своих налоговых обязательств (что означает минимизацию административных затрат государства).