

# Проблемы применения некоторых норм налогового законодательства Республики Казахстан и перспективы его развития\*

**Е.В. Порохов**, директор НИИ финансового и налогового права (Алматы), доктор юридических наук

*По инициативе Германского общества по международному сотрудничеству (GIZ) и Верховного Суда Республики Казахстан в г. Актобинске 17–19 мая 2011 г. был проведен международный региональный семинар «Судебная практика применения налогового и таможенного законодательства». Предлагаемая статья была написана по итогам данного мероприятия.*

Налоговое законодательство любого государства представляет собой одну из самых сложных отраслей законодательства. Его усвоение, понимание и применение сопряжено с неизбежным появлением в налоговых правоотношениях множества правовых споров. При этом возникающие в налоговой сфере споры характеризуются такой степенью сложности, что подчас даже специалисту непросто в них разобраться, выявить ошибку в понимании и применении той или иной нормы налогового права и найти единственно правильное решение.

Для судов же, разрешающих налоговые споры, эта задача осложнена еще и имущественным элементом, поскольку на карту всегда поставлены немалые имущественные интересы, с одной стороны, государства, а с другой — налогоплательщиков и иных обязанных лиц. И когда судьи задают вопрос, чьими интересами руководствоваться при разрешении налоговых дел, приходится отвечать, что лучшего критерия истинности, чем право, еще никто не придумал, следовательно, лучше руководствоваться законными интересами. Но, как показывает опыт, не всегда все налоговое право уместается в букве налогового закона

и не всегда налоговый закон является самодостаточным для понимания и применения всего налогового права. Иногда налоговый закон, казалось бы, специально призванный регулировать налоговые отношения и снимать все неясности, содержит в себе такое количество пороков в понимании отдельных его норм, что вызывает обоснованные сомнения в справедливости и правомерности их самих.

Налоговый закон действительно сложен в понимании, толковании и применении и не всегда однозначен, поэтому важно помимо налогового закона, содержащего сухие фразы и формулы расчета налогов, грамотно и своевременно применять относящиеся к налоговому спору другие нормы налогового права, содержащиеся в иных источниках права. Такие нормы содержатся прежде всего в Конституции Республики Казахстан (далее — Конституция), определяющей концептуальные основы и содержание нашего права в целом. Любой налоговый закон не должен противоречить нормам Конституции и должен пониматься и толковаться в соответствии с ее смыслом и значением, ее ценностями и установками (п. 2 ст. 12 Конституции). Следовательно, любой налоговый закон должен уважать и соблюдать естественные права человека.

Налоговые законы должны также соответствовать основным принципам налогообложения, содержащимся в Общей части Налогового кодекса Республики Казахстан (далее — НК РК): обязательности, определенности, справедливости, гласности. Как следствие, налоговый закон должен быть всегда определенным, конкретным, понятным и справедливым.

Однако даже при наличии фундаментальных и концептуальных норм и руководящих идей, содержащихся в Конституции и Общей части НК РК, судам и иным субъектам право-

\* Статья отражает личное мнение автора и может не совпадать с мнением Верховного Суда Республики Казахстан и GIZ.



применения не всегда удается ухватить суть тех или иных конкретных норм налогового права, их истинное содержание и предназначение, исторический и буквальный смысл. По нашему мнению, причина такого непонимания норм налогового права или разночтений в их понимании кроется в сухости самих налоговых норм и в их оторванности от живого процесса их созидания после их формулировки, а также в скудости документов, иницирующих и сопровождающих их принятие в рамках законопроектной работы.

Считаем необходимым закрепить в правилах толкования правовых норм общее правило о том, что любая правовая норма должна подвергаться такому пониманию и толкованию, которое делает ее действенной, справедливой, не противоречащей смыслу акта в целом, другим корреспондирующим ей нормам права и цели ее принятия.

### **1. Выработка и принятие Правительством Республики Казахстан самостоятельного политико-правового акта по вопросам налогообложения.**

Ни для кого не секрет, что практически все налоговые законопроекты рождаются в нашем государстве в недрах налогового ведомства или органа исполнительной власти, отвечающего за доходную часть бюджета. Руководствуясь своими узковедомственными интересами, указанные органы зачастую упускают из вида истинные мотивы принятия тех или иных норм налогового права, не обосновывают и не объясняют их появление, скупно и сухо формулируют сами нормы. В результате, когда возникает необходимость обратиться к истории появления той или иной нормы права для уяснения в рамках исторического толкования ее истинного смысла, не находится никакого объяснения необходимости ее появления и существования, кроме стандартных казенных фраз.

А вместе с тем появление каждой нормы налогового права должно быть обусловлено в первую очередь существованием и проведением осознанной налоговой политики нашего государства. Все озвученные высшими должностными лицами и государственными органами нашего государства руководящие идеи развития налоговой системы должны обретать свое конкретное выражение в налоговом законодательстве Республики Казахстан.

На практике же достаточно сложно установить истинные мотивы принятия той или иной правовой нормы. Основные руководящие идеи, начала и принципы запечатлеваются на промежуточном этапе их реализации в недоступных или неизвестных формах выражения либо вообще не выражаются, а лишь озвучиваются в кулуарах рабочих групп представителями тех или иных ведомств. По нашему мнению, в отсутствие явно выраженных в официально

## **Недропользование**

### **Правительство Казахстана пересматривает политику в сфере недропользования и геологии**

Правительство Республики Казахстан пересматривает политику в сфере недропользования и геологии, сообщил заместитель премьер-министра, министр индустрии и новых технологий Республики Казахстан Асет Исекешев.

«Сейчас в правительстве пересматривается политика в сфере недропользования и геологии. Мы начали с проверки состояния минерально-сырьевой базы, утвержденных республиканских программ и заключенных договоров с позиций обоснованности, приоритетности и эффективности проектов и их соответствия целям и задачам ГП ФИИР», — сообщил А. Исекешев в интервью газете «Казахстанская правда».

Он отметил, что правительству необходимо решить такие проблемы отрасли, как совершенствование действующей нормативно-правовой базы, обеспечение контроля над рациональным использованием минерально-сырьевых ресурсов, финансирование геолого-разведочных работ, восполнение кадрового дефицита в геолого-разведке.

«Нужно выработать механизмы, которые исключали бы возможность спекуляции объектами недропользования, а также различные коррупционные проявления в сфере государственного геологического изучения недр», — подчеркнул он.

«В настоящий момент в Мининдустрии идет ревизия нормативных правовых актов, регулирующих деятельность всех структур в области геологии и недропользования. Готовится проект изменений с целью обеспечения их транспарентности и исключения условий для коррупционных явлений», — проинформировал А. Исекешев.

Кроме того, по его словам, проводится работа по созданию национальной геолого-разведочной компании. Также разрабатывается план подготовки и переподготовки управленческих, научных и производственных кадров.

*Kazakhstan today. 27.07.2011*

### **Недропользователей Казахстана обяжут не менее 1 % от совокупного годового дохода отчислять на научные разработки**

Недропользователей обяжут не менее 1 % от совокупного годового дохода отчислять на научно-исследовательскую работу (НИР), научно-технические разработки (НТР) и опытно-конструкторские разработки (ОКР), сообщил первый вице-министр индустрии и новых технологий Республики Казахстан Альберт Рау.



принятых документах Президента и Правительства Республики Казахстан концептуальных политико-правовых идей по вопросам налогообложения в налоговом нормотворчестве не должно быть места свободе усмотрения (и тем более произволу) налогового ведомства или его отдельно взятых чиновников при формулировании тех или иных норм налогового права. Анонимный клерк налогового ведомства априори не может по своей инициативе и по своему собственному усмотрению принимать судьбоносные политические решения, воплощаемые затем в налоговых законах и влияющие впоследствии на судьбы государства и миллионов налогоплательщиков.

Другими словами, в нашем государстве в сфере формирования и выражения основных направлений его налоговой и налогово-правовой политики остро ощущается дефицит соответствующих политико-правовых актов, из которых могли бы следовать четкие и недвусмысленные цели и задачи, поставленные перед рабочими группами при разработке ими проектов новых нормативных правовых актов. Имеющиеся же политико-правовые акты по указанному вопросу в недостаточной степени раскрывают перспективные направления развития налоговой системы страны (Концепция среднесрочной фискальной политики и Концепция правовой политики Республики Казахстан на период с 2010 до 2020 года, утвержденная Указом Президента Республики Казахстан от 24 августа 2009 г. № 858).

В частности, в Концепции правовой политики Республики Казахстан на период с 2010 до 2020 года развитию налогового законодательства посвящено четыре абзаца с содержанием наиболее общего характера:

«Развитое, ясное налоговое законодательство — одно из важнейших условий, способствующих формированию благоприятного инвестиционного климата, привлечению отечественных и иностранных инвестиций. В этой связи налоговое законодательство должно быть напрямую связано с индустриально-инновационной стратегией страны: оно должно помочь развитию несырьевых секторов и внедрить в стране новые технологии.

Общемировой тенденцией является снижение налогового бремени. При совершенствовании налогового законодательства целесообразно использовать передовой зарубежный опыт.

Следует проработать вопрос о возможности внедрения института консолидированного налогообложения, когда один или несколько

налогов уплачивается «материнской» компанией от имени группы взаимосвязанных предприятий, и такая группа взаимосвязанных предприятий рассматривается как единый налогоплательщик по этому налогу.

Необходимо продолжить работу по упрощению налоговой отчетности, реформированию отдельных видов налогов, обеспечению налогового стимулирования отдельных категорий налогоплательщиков» (п. 2.3).

Получается, что в отсутствие явно выраженных и четко сформулированных идей и направлений налоговая политика в нашей стране формируется стихийно, под воздействием узковедомственных интересов и под влиянием отдельных лиц или групп.

В связи с этим считаем необходимым предложить Правительству Республики Казахстан разработать и принять самостоятельный концептуальный политико-правовой акт по вопросам налогообложения.

Так, например, Правительство Российской Федерации в мае 2010 г. одобрило Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов. Как отмечается в указанном документе, «основные направления налоговой

политики являются одним из документов, которые необходимо учитывать в процессе бюджетного проектирования

как при планировании федерального бюджета, так и при подготовке проектов бюджетов субъектов Российской Федерации. Помимо решения задач в области бюджетного планирования Основные направления налоговой политики позволяют экономическим агентам определить ориентиры в налоговой сфере на трехлетний период, что должно способствовать стабилизации и повышению определенности условий ведения экономической деятельности на территории Российской Федерации». И хотя сами по себе основные направления налоговой политики в России не являются нормативным правовым актом, тем не менее «этот документ представляет собой основание для внесения изменений в законодательство о налогах и сборах, которые разрабатываются в соответствии с предусмотренными в нем положениями. Такой порядок приводит к увеличению прозрачности и прогнозируемости налоговой политики государства».

Наличие подобного политико-правового акта в Казахстане не только позволяло бы задавать ориентиры в развитии налоговой системы страны, но и помогало бы впоследствии судам и иным субъектам правоприменения

находить в нем необходимые ответы на вопросы, касающиеся появления, существования и соответствующего ему понимания тех или иных налогово-правовых норм.

## **2. Реальное структурное разграничение правотворческой, исполнительной и апелляционной функций в деятельности органов исполнительной власти по вопросам налогообложения.**

В тесной взаимосвязи с вопросом о необходимости существования самостоятельного политико-правового акта по вопросам налоговой и налогово-правовой политики находится вопрос о реальном разделении правообразовательной и правоприменительной функций в деятельности органов исполнительной власти. Сегодня мы с сожалением вынуждены констатировать достаточно слабый уровень обеспечения высококвалифицированными кадрами законодательной власти и реально сформировавшийся вследствие этого механизм ведения почти всей законопроектной работы органами исполнительной власти. В Парламент Республики Казахстан приходят практически готовые законопроекты, особенно по вопросам налогообложения, которые принимаются им фактически без изменений.

Вместе с тем, как показывает опыт последних двух лет (2010–2011 гг.), даже на уровне исполнительной власти имеет принципиальное значение, какое ведомство разрабатывает налоговые законопроекты. Пока законопроекты разрабатывало не имеющее непосредственного отношения к исполнению налоговых законов Министерство экономики и бюджетного планирования Республики Казахстан, законопроектная работа не напоминала латание дыр в виде прошлых ошибок и упущений налоговых органов. Как только функция подготовки налоговых законопроектов была передана непосредственно налоговому ведомству, качество и, что самое главное, концептуальное содержание налоговых законопроектов заметно ухудшились. Будем надеяться, что с возвращением функции подготовки налоговых законопроектов Министерству экономического развития и торговли Республики Казахстан проблема качества и узковедомственного содержания налоговых законопроектов будет окончательно решена.

Предложение о реальном разделении нормотворческой и правоприменительной (исполнительной) функций в деятельности органов исполнительной власти призвано обеспечить непредвзятое (с учетом баланса интересов всех сторон налоговых отношений) решение на общегосударственном уровне всех существующих и вновь возникающих проблем в сфере налогообложения. При этом в силу провозглашенного в пункте 4 статьи 3 Конституции

По сообщению пресс-службы Мажилиса Парламента Республики Казахстан, накануне А. Рау в рамках Комитета Мажилиса по экономической реформе и региональному развитию презентовал законопроект «О государственной поддержке индустриально-инновационной деятельности» и сопутствующие поправки. В частности, по его словам, сопутствующий законопроект предполагает поправки в Закон Республики Казахстан «О недрах и недропользовании» в части предоставления права недропользования субъектам индустриально-инновационной деятельности на основе прямых переговоров. Поправки также предполагают «вычет по расходам недропользователей, которые будут обязаны направлять финансирование в размере не менее 1 % от совокупного годового дохода на НИР, НТР и ОКР».

Законопроектом также вносятся поправки в Налоговый кодекс Республики Казахстан в части уменьшения размера налогооблагаемого дохода налогоплательщика через корректировку на 50 % от суммы накопленных расходов, затраченных на НИР, НТР и ОКР (фактически альтернатива повышенному вычету расходов на НИР, НТР и ОКР – 150 %), сообщил А. Рау. Помимо этого, отметил первый вице-министр, предлагаются поправки в Закон Республики Казахстан «О местном государственном управлении и самоуправлении в Республике Казахстан» в части недопущения принятия решений, препятствующих реализации индустриально-инновационной политики в регионах.

Поправки в Закон Республики Казахстан «Об акционерных обществах» вносятся в части размещения компаниями квазигосударственного сектора госзаказа. Также, по словам А. Рау, вносятся поправки, касающиеся вопросов местного содержания, в шесть законодательных актов: «О государственных закупках», «О концессиях», «О фонде национального благосостояния», «О недрах и недропользовании», «О регулировании торговой деятельности», «О местном государственном управлении и самоуправлении в Республике Казахстан».

*Kazakhstan today. 13.09.2011*

## **Нефтяная отрасль**

### **Атырауский НПЗ после модернизации начнет выпуск топлива стандартов «Евро-4» и «Евро-5»**

По программе форсированного индустриально-инновационного развития на Атырауском нефтеперерабатывающем заводе будет сооружен комплекс глубокой переработки нефти и будет налажен выпуск моторного топлива, отвечающего стандартам «Евро-4» и «Евро-5».

Объемы переработки, на которые он рассчитан, позволят Казахстану отказаться от импорта светлых нефтепродуктов, полностью обеспечив потребности страны в высококачественном бензине.





принципа разделения властей законопроектная работа по вопросам налогообложения ни в коем случае не должна способствовать решению только узковедомственных задач по защите чести мундира и латанию дыр в налоговом законодательстве в угоду налоговому ведомству по отдельным спорным делам.

По указанным причинам считаем также целесообразным структурное разделение в деятельности налоговых органов функций налогового администрирования и разрешения жалоб налогоплательщиков на акты и действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц.

Апелляционное налоговое производство должно быть изъято из ведения уполномоченного органа (Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан) и передано существующему

или вновь созданному независимому от исполнения доходной части бюджета, но компетентному в вопросах налогообложения органу исполнительной власти (например, Комитету налоговых апелляций Министерства финансов Республики Казахстан).

### 3. Приведение электронного администрирования в строгое соответствие с нормами налогового права Республики Казахстан и приоритетное применение норм налогового права Республики Казахстан перед электронными формами его реализации.

Актуальной проблемой налогового правоприменения продолжает оставаться несоответствие электронных продуктов налогового нормотворчества и правоприменения (так называемых электронных программ составления, отправки, принятия и учета форм налоговой отчетности) нормам налогового права Республики Казахстан.

Подобные расхождения требований норм налогового законодательства и самостоятельных требований электронных программ в части заполнения форм налоговой отчетности на практике приводят к тому, что искажается изначальный смысл тех или иных норм налогового права.

Так, например, в НК РК существуют императивные нормы о том, что все налоговые обязательства налогоплательщиков — резидентов Республики Казахстан исполняются и принимаются только в национальной валюте — тенге (п. 9 ст. 31, п. 5 ст. 589 НК РК). Исключения составляют отдельные случаи, прямо предусмотренные в НК РК, когда исполнение налоговых обязательств и их принятие осуществляется в иностранной валюте или в натуральной фор-

ме (п. 9 ст. 31 НК РК). Но и в этом случае учет исполнения налогового обязательства осуществляется по лицевому счету налогоплательщика после пересчета в тенге, то есть все равно в национальной валюте (п. 6 ст. 589 НК РК). В любом случае вопрос свободного выбора валюты исполнения налогового обязательства законодатель не отдает на усмотрение налогоплательщика.

Однако на практике ошибка налогоплательщика в указании кода валюты в электронной форме своей налоговой отчетности расценивается налоговыми органами и судами именно как сознательный выбор им валюты исполнения налогового обязательства, а это, в свою очередь, приводит к доначислению налогов, пени и штрафов, как будто налогоплательщик про-

извольно отчитался в исполнении своего налогового обязательства в иностранной валюте, курс которой ниже кур-

са тенге, и вследствие этого он сам не начислил полагающиеся налоги. При этом налоговыми органами и судами не принимается во внимание тот факт, что сам налог уплачен в тенге в полном объеме, а электронная система приемки и обработки платежей от налогоплательщиков — резидентов Республики Казахстан даже не приспособлена принимать отчетность в иностранной валюте (п. 5 ст. 589 НК РК).

На самом деле ошибка в данном случае кроется в самой электронной программе по составлению форм налоговой отчетности, которая не должна превращать императивную норму налогового закона в диспозитивную, давая налогоплательщику-резиденту (хоть и ошибочно) возможность указывать любую иную валюту исполнения налогового обязательства, кроме национальной валюты (тенге). Строка электронной формы налоговой отчетности «Код валюты» (понимаемая почему-то как код валюты исполнения налогового обязательства, а не как код валюты валютных операций налогоплательщика со своими контрагентами) должна в таком варианте понимания оставаться пассивной, неизменяемой для налогоплательщика, чтобы не противоречить нормам НК РК. В других случаях понимания и толкования она должна быть просто справочной и не должна влиять на пересчет суммы исполненного в тенге налогового обязательства якобы из другой иностранной валюты обратно в тенге.

Другая распространенная ошибка электронной программы приемки и обработки налоговых платежей заключается в том, что программа начинает делить налоговые поступле-



ния по кодам бюджетной классификации на дополнительные виды (или подвиды) налогов.

Например, из одного (по НК РК) корпоративного подоходного налога (далее — КПН) вдруг появляются два: КПН с резидентов (КБК — 101101) и КПН с нерезидентов (КБК — 101102), а из одного (по НК РК) налога на добавленную стоимость (далее — НДС) вдруг появляются два вида налога: НДС с резидентов (КБК — 105101) и НДС с нерезидентов (КБК — 105104).

В то же самое время императивная норма статьи 55 НК РК не делит КПН и НДС на дополнительные виды или подвиды налогов. Казалось бы, данная казуистика носит чисто формальный, теоретический характер применительно к бюджетному законодательству, если бы не одно «но»: в момент исполнения налогоплательщиком своего налогового обязательства налоговый орган в электронной программе не принимает в качестве надлежащего исполнения уплаты одного и того же налога, если код бюджетной классификации точно не соответствует конкретному налоговому платежу даже в рамках одного и того же вида налога. И проблемы у налогоплательщика начинаются тогда, когда он из своего лицевого счета узнает о том, что у него парадоксальная ситуация: одновременно и переплата, и недоимка по одному и тому же виду налога, но по разным кодам его бюджетной классификации — переплата по НДС с нерезидентов (КБК — 105104) и недоимка по НДС с резидента (КБК — 105101), что, по мнению налоговых органов, влечет за собой доначисление НДС с резидента по КБК — 105101, пени и штрафа. На наличие уплаченного в бюджет НДС налоговые органы и электронная программа закрывают глаза. Автоматически указанная сумма переплаты уже не погашает искусственно образованную по лицевому счету недоимку. Создается своего рода эффект дополнительных, не сообщающихся друг с другом ячеек для учета хотя и одного и того же вида налога, но уже по разным кодам бюджетной классификации.

Получается, что по новому самостоятельному правилу электронной программы, составленной программистами налогового органа, в Казахстане налогов стало как минимум на два вида больше, чем указано в статье 55 НК РК.

Использование в электронной программе дополнительного искусственного деления налоговых платежей по кодам бюджетной классификации в целях налогообложения явно противоречит норме статьи 55 НК РК и другим соответствующим ей нормам НК РК. Такой учет может вестись для целей бюджетного законодательства чисто статистически, справочно и не должен способствовать появлению дополнительных видов налогов, влекущих за собой необходимость самостоятельного и раздельного их исполнения по каждому коду бюджетной классификации. И тем более такая внутренняя

Комплекс глубокой переработки рассчитан на 2 млн 400 тыс. тонн сырья в год. Как сообщили на общественных слушаниях, его сооружение будет вестись по самой современной технологии, что позволит перерабатывать не только нефть, но и так называемые темные нефтепродукты, остающиеся на других установках.

Впервые в Казахстане высококачественный бензин будут получать и из тяжелого газойля, продуктов коксования, которые завод пока вынужден реализовывать по невысокой цене. Немаловажно и то, что выпуск бензина уровня «Евро-4» и «Евро-5» благотворно отразится на окружающей среде:

специалисты пришли к выводу, что самый большой вред всему живому наносят выхлопы автотранспорта, количество которого на дорогах растет с каждым годом. Во многих странах вводятся ограничения на использование неочищенного бензина с низким октановым числом. Через несколько лет на европейские стандарты бензина переходит и Казахстан.

*Пресс-служба АО НК «КазМунайГаз». 24.06.2011*

### **Казахстан увеличил добычу нефти в первом полугодии 2011 г. на 3 %**

Объем добычи нефти в Казахстане в первом полугодии 2011 г. вырос на 3 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, сообщает агентство по статистике.

По данным агентства, в первом полугодии в республике добыто нефти сырой, включая нефть, полученную из минералов битуминозных, 33,9 млн тонн, в том числе в июне — 5,7 млн тонн.

По данным Министерства нефти и газа Республики Казахстан, объем добычи нефти и газового конденсата в республике в 2010 г. составил почти 80 млн тонн, что на 4,2 % больше показателя 2009 г.

*«Новости-Казахстан». 14.07.2011*

### **КТК за семь месяцев снизил экспорт нефти на 13 %**

Каспийский трубопроводный консорциум (КТК) в январе — июле текущего года отгрузил на экспорт со своего морского терминала под Новороссийском 17,462 млн тонн нефти, что на 13 % ниже показателя аналогичного периода прошлого года (20,103 млн тонн), говорится в сообщении консорциума.

В июле было экспортировано около 1,11 млн тонн нефти, что в 2,7 раза меньше аналогичного периода прошлого года.

В 2010 г. КТК увеличил отгрузку нефти на экспорт на 0,87 % — до 34,9 млн тонн.

*«Новости-Казахстан». 01.08.2011*



бюджетная классификация налоговых поступлений не должна влечь за собой неблагоприятные последствия для налогоплательщиков.

Такого рода неединичные, как выясняется на практике, ошибки в функционировании электронных программ налогового администрирования должны немедленно выявляться и исправляться усилиями органов налоговой службы, а сами электронные программы и их правила должны приводиться в строгое соответствие с императивными нормами налогового закона.

При этом самое важное в таких случаях, чтобы от ошибок в программировании не страдал налогоплательщик. На период существования разночтений требований электронных программ с нормами налогового закона эти разночтения ни в коем случае не должны пониматься и толковаться против налогоплательщиков. Нормы налогового закона в таких случаях должны применяться непосредственно и иметь приоритет перед правилами электронных программ.

#### 4. Введение в налоговом законодательстве Республики Казахстан понятия «налоговая ошибка» и разграничение ее правового режима и правового режима правонарушения в сфере налогообложения.

Приведенные выше примеры с ошибками при использовании электронных форм налоговой отчетности наглядно демонстрируют, что в ошибочных действиях налогоплательщиков могут изначально отсутствовать признаки события или состава административного или иного правонарушения в сфере налогообложения.

В НК РК уже достаточно активно используют термины «ошибка» и «ошибочные действия».

Так, например, в пункте 5 статьи 69 НК РК используется термин «ошибочно представленная отчетность», в пункте 6 статьи 71 — «техническая ошибка в программном обеспечении органов налоговой службы», в пункте 6 статьи 77 — «выявление ошибок по результатам камерального контроля», в пункте 3 статьи 276-22 — «ошибочно представленное заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов». В пункте 4 статьи 601 НК РК определяется термин «ошибочно уплаченная сумма налога» и перечислены виды ошибок при уплате налогов в бюджет. В пункте 2 статьи 650 НК РК используется словосочетание «ошибочно введенная сумма».

Однако, за исключением понятий «ошибочно уплаченная сумма налога» и «ошибочно представленное заявление о ввозе товаров и уплате косвенных налогов», законодатель не дает определений видам совершенных налогоплательщиками ошибок при исполнении ими своих налоговых обязательств.

В связи с этим следует констатировать, что в целом в НК РК отсутствует определение понятия «налоговая ошибка» и не устанавливается никакого особого для налогоплательщика или налогового агента правового режима ее совершения, выявления и исправления, за исключением отдельных случаев. Таким исключительным случаем является, например, продление срока представления налоговой отчетности на период не более трех месяцев в случае обнаружения

технических ошибок в программном обеспечении органов налоговой службы, которые влияют на

своевременность представления налоговой отчетности в электронном виде (п. 6 ст. 71 НК РК).

Законодатель также не определяет и никаких особых, отличных от последствий правонарушений правовых и налоговых последствий для налогоплательщика в связи с совершением им налоговых ошибок, самостоятельным их обнаружением и (или) исправлением.

В отсутствие этого все ошибочные действия налогоплательщиков при исполнении ими своих налоговых обязательств, как правило, квалифицируются налоговыми органами и судами как правонарушения в сфере налогообложения. Как следствие, налогоплательщика привлекают за совершенные им ошибки к юридической ответственности как за совершение полноценного правонарушения и применяют к нему соответствующие санкции.

Таким образом, законодатель по-прежнему не видит существенных различий между ошибочным неисполнением (или ненадлежащим исполнением) налогового обязательства и виновным совершением налогового правонарушения. (Исключения составляют только случаи, когда в характеристике деяния налогоплательщика — физического лица отсутствует признак его виновности в совершенном. В таком случае деяние, хотя и характеризуется своей противоправностью, тем не менее не признается правонарушением. При квалификации же правонарушений, совершенных юридическими лицами, признак виновности, как правило, и вовсе не рассматривается судами в качестве обязательного признака состава правонарушения.)

В подтверждение данного вывода в перечне уведомлений, направляемых налоговыми органами налогоплательщикам (п. 2 ст. 607, ст. 587 НК РК), даже не нашлось места для уведомления об устранении ошибок. В настоящее время во всех случаях по закону налоговый орган должен информировать налогоплательщика о выявленных в его действиях по результатам камерального контроля ошибках как о нарушениях, даже если они объективно носят характер оши-



бок. В новом НК РК законодатель уже не делает различий между тем, является ли неисполнение или ненадлежащее исполнение налогового обязательства результатом совершенного налогоплательщиком правонарушения или следствием допущенной им ошибки (в ранее действовавшем НК РК от 12 июня 2011 г. законодатель признавал за налогоплательщиком право на ошибку, не расценивая ее в качестве нарушения и позволяя налогоплательщику самостоятельно устранить ее (ст. 543, п. 4 ст. 71).

Напротив, законодатель даже уравнивает правонарушителей и налогоплательщиков, совершивших ошибку, в статусе, позволяя им избежать ответственности в случае самостоятельного выявления и (или) устранения выявленного нарушения.

Так, в соответствии с пунктом 3 статьи 70 НК РК при представлении дополнительной и (или) дополнительной по уведомлению налоговой отчетности выявленные налогоплательщиком (налоговым агентом) или налоговым органом по результатам камерального контроля в соответствии со статьями 586, 587 НК РК суммы налогов, других обязательных платежей, обязательных пенсионных взносов и социальных отчислений подлежат внесению в бюджет без привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности, установленной законами Республики Казахстан.

На наш взгляд, особый правовой режим налоговой ошибки в том и заключается, что за ее совершение налогоплательщик не должен привлекаться к ответственности и наказываться ни при каких обстоятельствах, даже если ее обнаружение и исправление произойдет в ходе налоговой проверки усилиями самих налоговых органов.

Разграничение же налоговой ошибки и правонарушения в сфере налогообложения должно производиться по психическому отношению лица, совершившего это деяние.

Как правило, все налоговые ошибки совершаются безвиновно, случайно. Правонарушения же могут совершаться как умышленно, так и по неосторожности, но всегда виновно. Виновность означает, что налогоплательщик сознает общественно опасный характер своего деяния, предвидит наступление общественно опасных последствий и желает или сознательно допускает наступление этих последствий, либо относится к ним безразлично, либо предвидит их наступление, но без достаточных к тому оснований легкомысленно рассчитывает на их предотвращение, либо не предвидит возможности наступления таких последствий, хотя при должной внимательности и предусмотрительности должен был и мог их предвидеть (ст. 29, 30 Кодекса Республики Казахстан об административных правонарушениях; далее — КоАП РК).

Тонкая грань между налоговой ошибкой и правонарушением, совершенным по неосторожности, в том и состоит, что в случае совершения налого-

## Казахстан увеличил экспорт нефти в первом полугодии 2011 г. на 13,1 %

Казахстан в первом полугодии 2011 г. увеличил объем экспорта нефти на 13,1 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, сообщает агентство по статистике.

В целом, по данным агентства, в январе — июне 2011 г. по сравнению с соответствующим периодом 2010 г. увеличился объем экспорта топливно-энергетических ресурсов на 11,3 %.

Поставки нефти в большей степени продолжают осуществляться в Италию (23,5 % от общего объема экспорта), Китай (15,3 %), Нидерланды (12,1 %), Францию (7,8 %), Австрию (6,1 %).

Ресурсы нефтепродуктов формируются в основном за счет собственного производства (68,6—99,8 %). Спрос на нефтепродукты частично восполнен их импортом. В январе — июне 2011 г. по сравнению с соответствующим периодом 2010 г. в структуре ресурсов наблюдается увеличение доли импорта керосина (на 15,3 %), бензина (на 9 %), а также уменьшение доли дизельного топлива (на 6 %).

«Новости-Казахстан». 15.08.2011

## Kazakhmys продает нефтяное подразделение Kazakhmys Petroleum

Совет директоров международной горнодобывающей компании Kazakhmys PLC в целях концентрации компании на основной деятельности принял решение о продаже подразделения Kazakhmys Petroleum, ведущего разработку нефтяного месторождения Восточный Акжар в Западном Казахстане, сообщила компания.

Согласно сообщению сделка стоимостью в \$100 млн была заключена 24 августа текущего года и подлежит согласованию в регулирующих органах. По условиям сделки покупатель выплатит потенциальный роялти в размере до \$476 млн в зависимости от будущей выручки от продажи нефти.

Как сообщалось ранее, истекшая в мае 2011 г. лицензия на разведку блока была продлена на два года на прежних условиях.

«Новости-Казахстан». 15.08.2011

## Правительство Казахстана пересмотрело прогноз мировых цен на нефть на 2011 г.

Правительство Республики Казахстан пересмотрело прогноз мировых цен на нефть на 2011 г. Среднегодовая цена на нефть в 2011 г. запланирована на уровне \$90 за баррель.

Соответствующие параметры отражены в проекте республиканского бюджета на 2012—2014 гг. Объем добычи нефти и газового конденсата на 2011 г. составит 81 млн тонн.





вой ошибки налогоплательщик не должен был и не мог предвидеть наступления общественно опасных последствий своих действий.

Другими словами, правонарушением должны признаваться только те действия налогоплательщика, которые совершаются им виновно (умышленно или по неосторожности). Во всех остальных случаях в отсутствие у налогоплательщика вины совершенные им деяния должны признаваться налоговой ошибкой, не влекущей за собой ответственности.

И вместо того, чтобы усложнять судам задачу с определением наличия, формы и степени вины, законодателю следовало бы, напротив, ее облегчить путем указания в налоговом законе конкретных случаев, когда априори имеет место налоговая ошибка, совершенная налогоплательщиком без всякой вины с его стороны.

Еще раз подчеркнем, что в случае совершения налоговой ошибки налогоплательщик не может сознавать общественно опасный характер своего деяния, не может и не должен предвидеть наступления его общественно опасных последствий. В таких случаях налогоплательщик изначально в своем сознании не нацелен на достижение через свои действия или бездействие чего-либо противоправного и общественно опасного. Хотя ошибки и совершаются по воле и с ведома налогоплательщика, эта воля и ее изъяснение изначально не характеризуются своей противоправностью и общественной опасностью. В праве такое явление именуется случайным причинением вреда (казусом), за которое никогда не наступает никакая ответственность (кроме гражданско-правовой ответственности в прямо предусмотренных законом случаях).

И в практике применения нашего зачастую неопределенного, сложного и неясного налогового законодательства существование этого явления (налоговой ошибки как казуса) представляется вполне обоснованным. Объективное же вменение ответственности за невиновное причинение вреда следует признать несправедливым и несоответствующим общим конституционным принципам правосудия (ст. 77 Конституции).

В связи с этим с учетом получившей большое распространение порочной практики привлечения к ответственности за налоговые ошибки считаем необходимым рекомендовать законодателю специально предусмотреть в законодательстве Республики Казахстан об административных правонарушениях понятие и правовой режим казуса, установив, что никто не может быть привлечен к административной ответственности за невиновное причинение вреда.

Отдельно в налоговом законодательстве должны быть урегулированы случаи, когда налоговые ошибки или даже нарушения совершаются налогоплательщиком под воздействием, при содействии или при попустительстве самих налоговых органов. В таких случаях на-

логоплательщик также должен освобождаться от ответственности.

## 5. Ревизия составов административных правонарушений в сфере налогообложения и разделение их на формальные, материальные и усеченные.

Из анализа существующего в практике соотношения характера и степени общественной опасности совершенного налогоплательщиком правонарушения и следующей за этим меры наказания напрашивается единственный вывод: юридическая ответственность за отдельные правонарушения в сфере налогообложения несоизмеримо велика по сравнению с характером и степенью общественной опасности самих правонарушений.

Зачастую мы сталкиваемся с несправедливым установлением материальных санкций в размере 50 % от суммы доначисленного налога в случае формального состава правонарушения, заключающегося в занижении суммы налога в декларации, при том, что у государства даже нет убытков от такого занижения: налог уплачен в бюджет в полном объеме по данному виду налога или имеется предварительная переплата в бюджет.

В связи с этим хотелось бы порекомендовать налоговым органам и судам при наложении административного штрафа по части 1 статьи 209 КоАП РК соизмерять действия налоговых органов с общим требованием части 1 статьи 48 КоАП РК, в которой сказано, что размер штрафа выражается в процентах от суммы неисполненного или исполненного ненадлежащим образом налогового обязательства. Если налоговое обязательство в виде уплаты налога предварительно уже исполнено налогоплательщиком, то формальное доначисление суммы этого налога по акту проверки не должно автоматически влечь наложения 50-процентного штрафа от суммы такого доначисления, как формально того требует санкция части 1 статьи 209 КоАП РК.

Законодателю же в таком случае хотелось бы порекомендовать провести кардинальную ревизию составов административных правонарушений в сфере налогообложения. Так, в частности, считаем целесообразным разделить все составы административных правонарушений на формальные, материальные и усеченные.

К формальным составам правонарушений следует отнести составы в сфере нарушения правил налогового учета и налоговой отчетности (несвоевременная постановка на учет, нарушение порядка и времени учета доходов и расходов, нарушение сроков представления налоговой отчетности), установив за такие правонарушения фиксированные санкции.

К материальным составам следует отнести такие правонарушения, совершение которых влечет за собой наступление общественно опасных по-



следствий в виде реальной недоплаты налогов в бюджет. За материальные составы правонарушений в сфере налогообложения должны быть предусмотрены санкции в виде процентов от суммы неуплаченного в бюджет налога (неисполненного налогового обязательства). Сам же факт доначисления налога в акте проверки по результатам ее проведения при его предварительной фактической уплате самим налогоплательщиком не должен влечь за собой начисления штрафа.

Усеченные составы административных правонарушений могут предусматривать ответственность и соответствующие строгие санкции за совершение одной только предварительной стадии правонарушения даже без окончания правонарушения (приготовление или покушение), например при сокрытии объектов и методов налогообложения, умышленном уклонении от погашения налоговой задолженности.

Указанные меры в части ревизии составов налоговых правонарушений позволят достичь соразмерности назначаемого наказания характеру и общественной опасности совершенного правонарушения и, как следствие, справедливости юридической ответственности в целом.

Предлагаемая реформа позволит избежать обоснованных нареканий налогоплательщиков в адрес органов налоговой службы, а также недовольства действиями последних.

#### **6. Пеня должна носить компенсационный для государства, но не разорительный для налогоплательщика характер.**

Суды должны получить возможность корректировать размер пени с учетом оснований и обстоятельств ее начисления, в том числе степени вины налогоплательщика и налоговых органов в просрочке исполнения налоговых обязательств. Не меньше нареканий вызывает и порядок начисления пени на несвоевременно уплаченные в бюджет суммы налогов. В ряде случаев размеры пени по сравнению с самими суммами доначисленных налогов выходят за все разумные рамки.

В связи с этим необходимо на законодательном уровне указать на компенсационный для государства, но не разорительный для налогоплательщика характер пени. Пеня не должна приводить к разорению налогоплательщиков, если сумма самого налога им уплачена. Размер пени должен по аналогии с гражданским законодательством соотноситься с суммой недоимки. Для этого судам должно быть на законодательном уровне предоставлено право уменьшать ее размер до уровня, не превышающего сумму недоимки, а также учитывать основания и обстоятельства ее начисления и степень вины налогоплательщика и налоговых органов в несвоевременно исполненных налоговых обязательствах (по аналогии с просрочкой должника и просрочкой кредитора в гражданском праве). ❧

## **События Нефтяная отрасль**

Стоит отметить, что изначально в текущем году бюджет страны был сформирован из расчета цены на нефть в 2011–2012 гг. на уровне \$60 за баррель нефти.

«Прогноз макроэкономических показателей сформирован с учетом итогов первого полугодия, текущей ситуации на мировых товарных рынках, скорректированных прогнозов международных организаций по мировым ценам на основные экспортные товары», — подчеркнул министр экономического развития и торговли Республики Казахстан Кайрат Келимбетов, представляя в Мажилисе прогноз социально-экономического развития Республики Казахстан на 2012–2016 гг.

Кроме того, по его словам, «при расчетах также учтены сохраняющиеся риски в мировой экономике, связанные с высоким дефицитом бюджета в США, проблемами по обслуживанию значительного государственного долга в зоне евро (Италия, Греция), которые могут ухудшить ситуацию».

«Опираясь на более консервативные прогнозы экспертов относительно цен на нефть, можно считать, что в 2012 г. прогнозный уровень цен для базового сценария составляет \$80 за баррель, в 2013–2016 гг. — около \$70. Это в целом соответствует потенциальным рискам мировой экономики», — отметил он.

В заключении К. Келимбетов подчеркнул, что «с учетом волатильности мировой конъюнктуры при формировании прогноза дополнительно рассмотрены пессимистические сценарии развития, предполагающие менее благоприятные по сравнению с базовым сценарием внешние условия — при мировой цене на нефть \$60 и \$40 за баррель».

*Kazakhstan Today. 12.09.2011*

## **Газовая отрасль**

### **В первом полугодии 2011 г. Казахстан увеличил добычу газа на 9,2 %**

Объем добычи природного в Казахстане увеличился в первом полугодии 2011 г. на 9,2 % по сравнению с аналогичным периодом прошлого года, сообщает агентство по статистике.

По данным ведомства, за шесть месяцев в республике добыто 6,3 млрд куб. м газа, в том числе в июне — 3,2 млрд куб. м.

По данным Министерства нефти и газа Республики Казахстан, добыча газа в Казахстане в 2010 г. составила 37,4 млрд куб. м и увеличилась по сравнению с 2009 г. на 3,9 %.

Согласно стратегическому плану министра в 2011 г. в республике планируется добыть газ в объеме 42 млрд куб. м, в 2012 г. — 42,5 млрд куб. м, в 2013 г. — 52,9 млрд куб. м, в 2014 г. — 55,8 млрд куб. м и в 2015 г. — 59,3 млрд куб. м.

*«Новости-Казахстан». 14.07.2011*