



ПОСТАНОВЛЕНИЕ ПЛЕНУМА ВЕРХОВНОГО СУДА РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН

№ _____ 4 _____

« 20 » февраля _____ » 20 23 года

г. Ташкент

О некоторых вопросах применения судами налогового законодательства

Итоги изучения судебной практики показывают, что суды, за исключением некоторых ошибок, в основном правильно применяют налоговое законодательство. В целях обеспечения правильного и единообразного применения актов законодательства при рассмотрении судами налоговых споров, на основании статьи 22 Закона Республики Узбекистан «О судах» Пленум Верховного суда

ПОСТАНОВЛЯЕТ:

Глава I. Общие вопросы

1. Обратить внимание судов, что сфера применения налогового законодательства определена статьей 2 Налогового кодекса Республики Узбекистан (далее – Налоговый кодекс).

2. Исходя из того, что Законом Республики Узбекистан № ЗРУ-599 «О внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Республики Узбекистан» Налоговый кодекс утвержден в новой редакции, обратить внимание судов, что:

сроки действия льгот по налогам и другим обязательным платежам предусмотрены статьей 4 Закона № ЗРУ-599;

новая редакция вступила в силу с 1 января 2020 года, и порядок ее применения указан в статье 6 Закона № ЗРУ-599;

при рассмотрении налоговых споров, связанных с участниками специальных экономических зон, применяются нормы главы 68 Налогового кодекса.

3. При применении установленного статьей 13 Налогового кодекса принципа презумпции правоты налогоплательщика суды должны давать оценку не возникшим между налоговым органом и налогоплательщиком противоречиям и неясностям при исчислении, взыскании или уплате

налогов, а неустранимым противоречиям и неясностям, содержащимся в конкретных актах законодательства.

4. Судам следует иметь в виду, что в качестве сторон налоговых споров могут участвовать субъекты, указанные в Налоговом кодексе, а также государственные органы и иные лица, предусмотренные в иных актах законодательства.

Также, от имени юридических лиц, находящихся в процессе добровольной ликвидации, в суд вправе обратиться ликвидатор, а от имени лиц, в отношении которых возбуждено дело о неплатежеспособности, судебный управляющий.

5. Согласно части четвертой статьи 88 Налогового кодекса течение срока исковой давности по налоговому обязательству приостанавливается, прерывается и может быть восстановлено в соответствии со статьями 156, 157 и 159 Гражданского кодекса Республики Узбекистан.

6. Принимая во внимание, что пеня, исчисленная в соответствии со статьей 110 Налогового кодекса и не уплаченная в указанный срок, также признается налоговой задолженностью в соответствии со статьей 55 Налогового кодекса, судам следует иметь в виду, что не допускается освобождение налогоплательщика от начисленной пени или уменьшение размера пени, за исключением случаев, предусмотренных в актах законодательства.

7. Положения международного договора, регулирующего вопросы предотвращения двойного налогообложения и устранения уклонения от уплаты налогов, одной из сторон которого является Республика Узбекистан, применяются к налоговым резидентам одной или обеих стран, заключивших такой договор.

Соответственно, при рассмотрении дел данной категории суды в необходимых случаях должны обращаться в Министерство иностранных дел или Министерство юстиции Республики Узбекистан и принимать меры по установлению наличия или отсутствия международного договора, касающегося рассматриваемого судом спора.

Глава II. Применение процессуального законодательства

8. По общим правилам подведомственности и подсудности налоговые споры рассматриваются межрайонными, районными (городскими) судами в качестве суда первой инстанции (за исключением дел, подсудных Верховному суду Республики Узбекистан, областным и приравненным к ним судам).

9. Разъяснить судам, что правильное определение вида судебного производства, в котором должна осуществляться защита прав и интересов физических и юридических лиц (исковое производство или производство, вытекающее из административных и иных публично-правовых

отношений), связано с содержанием правоотношения, из которого вытекают требования лица, обратившегося за судебной защитой.

10. Обратить внимание судов, что споры по делам о взыскании налоговой задолженности, о возврате из бюджета денежных средств налогоплательщиков по исполнительным или иным документам, по которым взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке, дела о применении мер правового воздействия подведомственны соответственно экономическим и гражданским судам дела об оспаривании решений налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, отказе в регистрации налоговым органом договора о создании консолидированной группы налогоплательщиков подведомственны административным судам, за исключением решений о привлечении налогоплательщика к административной ответственности за совершение налогового правонарушения.

Заинтересованное лицо может оспорить акты налогового органа нормативного характера в порядке главы 22 Кодекса Республики Узбекистан об административном судопроизводстве (далее – КоАС).

11. Принимая во внимание, что взыскание налоговой задолженности производится налоговым органом непосредственно или в судебном порядке, судам при рассмотрении дел данной категории следует обратить внимание на соблюдение порядка, предусмотренного в главе 15 Налогового кодекса.

12. Обратить внимание судов, что исковое заявление, заявление (жалоба) должны соответствовать требованиям, предусмотренным статьей 189 Гражданского процессуального кодекса Республики Узбекистан, статьями 149, 218 Экономического процессуального кодекса Республики Узбекистан, статьей 128 КоАС, а также требованиям специальных норм Налогового кодекса.

Например, в исковом заявлении, поданном налоговым органом, должны быть указаны вид, период, сумма налога, о взыскании которого заявлено требование, а также обстоятельства, которые по мнению налогового органа подтверждают факты злоупотребления правом, мнимости (притворности) сделки, и другие обстоятельства, на которых основаны требования.

13. При подготовке дела к судебному разбирательству судья должен осуществить действия, предусмотренные соответствующим процессуальным законодательством, в том числе, принять меры обеспечения иска или предварительной защиты по истребованию необходимых доказательств.

14. При решении вопроса о представительстве лиц, участвующих в деле, судам следует иметь в виду, что согласно Закону Республики Узбекистан «О деятельности по налоговому консультированию» в деятельность организации налоговых консультантов по оказанию на договорной основе юридическим и физическим лицам услуг

по налоговому консультированию входит также представительство при рассмотрении экономических, гражданских и административных дел, связанных с налоговыми правоотношениями. Такое полномочие подтверждается на основании доверенности, выданной в соответствии с процессуальным законодательством, договора с организацией налоговых консультантов об оказании услуг по налоговому консультированию (выписи из договора) и квалификационного сертификата.

15. В связи с тем, что согласно налоговому законодательству взысканные с налогоплательщиков налоги и сборы направляются в установленном порядке в бюджетную систему (бюджет и государственные целевые фонды), разъяснить судам, что при удовлетворении иска о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных налогов в решении должно быть указано, что сумма, подлежащая взысканию, возвращается из бюджетной системы.

В таких случаях судам следует обратить внимание на применение норм, предусмотренных главой 12 Налогового кодекса.

В этой связи при подаче налогоплательщиками исковых заявлений о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных налогов судам следует обсуждать вопрос о привлечении Министерства экономики и финансов Республики Узбекистан и (или) его территориального органа к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора.

16. На основании статьи 14 Налогового кодекса в целях налогообложения налоговые органы вправе учитывать все сделки и другие экономические отношения, в которые вступает налогоплательщик, исходя из их действительного экономического содержания, независимо от способа их юридического оформления или наименования договора.

В случаях, когда основанием для доначисления налога по итогам налоговой проверки послужил учет действительного экономического содержания сделок, заключенных налогоплательщиком, и налогоплательщик не согласен с этим, налоговый орган должен обратиться в суд по гражданским делам или в экономический суд с требованием о взыскании образовавшейся налоговой задолженности.

В случае, если вышеуказанное несогласие налогоплательщика не было заявлено до завершения стадии рассмотрения материалов проверки, решение налогового органа о доначислении налоговой задолженности может быть оспорено в административном суде.

В связи с тем, что принятое налоговым органом решение об обращении в суд за взысканием налоговой задолженности на основании установленных случаев злоупотребления правом, мнимости (притворности) сделки, не порождает правовых последствий для налогоплательщика, обратить внимание судов, что требования

о признании такого решения недействительным не подведомственны суду.

Глава III. Особенности рассмотрения налоговых споров судами

По налоговым спорам, рассматриваемым в административных судах

17. Производство по делам об оспаривании решений, действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц осуществляется в порядке главы 23 КоАС.

18. Не рассмотрение в установленные законом сроки вышестоящим налоговым органом жалобы, поданной на решение налогового органа, принятое по итогам выездной налоговой проверки и налогового аудита, не исключает права налогоплательщика по истечении установленного срока оспорить решение налогового органа в суде.

При этом обратить внимание судов, что налогоплательщик вправе обратиться с заявлением (жалобой) на бездействие должностного лица вышестоящего налогового органа, выразившееся в не рассмотрении жалобы в срок.

19. Разъяснить судам, что основания оставления вышестоящим налоговым органом жалобы полностью или частично без рассмотрения приведены в статье 234 Налогового кодекса.

Налогоплательщик вправе обратиться в суд с жалобой на решение нижестоящего органа, если его жалоба была оставлена без рассмотрения на основании абзаца пятого части первой статьи 234 Налогового кодекса, или жалоба подана на решение налогового органа, которое ранее было обжаловано в установленном порядке, или вышестоящим налоговым органом отказано в восстановлении пропущенного налогоплательщиком срока обжалования.

20. В связи с тем, что согласно части девятой статьи 231 Налогового кодекса обжалование в суде юридическими и физическими лицами актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц производится в порядке, установленном законодательством, такие заявления (жалобы) могут быть поданы в сроки, установленные частью первой статьи 186 КоАС.

Срок подачи заявления (жалобы) исчисляется с момента, когда налогоплательщику стало известно об оспариваемом решении (например, списание с налогоплательщика суммы налога на основании решения налогового органа), даже в том случае, если решение не было надлежащим образом вручено.

В случае, если решение было обжаловано в вышестоящий налоговый орган, течение срока его обжалования в суд начинается со дня принятия

решения нижестоящим налоговым органом (за исключением жалоб, оставленных без рассмотрения в порядке статьи 234 Налогового кодекса).

21. В соответствии с частью третьей статьи 186 КоАС суд вправе восстановить пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления (жалобы).

При разрешении вопроса о восстановлении пропущенного срока обращения в суд судам следует обратить внимание на то, знал или не знал заявитель об оспариваемом решении либо действии (бездействии), какие меры были приняты заявителем для восстановления своего нарушенного права.

К примеру, чрезвычайные обстоятельства, карантин, тяжелая и длительная болезнь гражданина, неосведомленность лица о решении налогового органа, как обстоятельства, объективно препятствующего обращению в суд, могут быть основанием для признания причин пропуска срока подачи заявления в суд уважительными.

Суду по каждому делу необходимо выяснять, соблюдены или заявителем установленные законом сроки обращения в суд, а при нарушении этих сроков обсуждать доводы заинтересованного лица о причинах их пропуска.

22. Суду следует в установленном порядке привлекать вышестоящий налоговый орган к участию в деле в тех случаях, когда жалоба предусмотренная в части второй статьи 231 Налогового кодекса была рассмотрена вышестоящим налоговым органом, за исключением случая, указанного в части четвертой статьи 235 Налогового кодекса.

23. Обратить внимание судов, что в соответствии со статьей 4 Закона Республики Узбекистан «Об общественном контроле» отношения по установлению, введению и отмене, исчислению и уплате налогов и сборов не являются объектом общественного контроля, а также, исходя из того, что в порядке главы 23 КоАС могут быть оспорены решения (действия, бездействие должностных лиц) налогового органа, носящие индивидуальный характер, судья вправе на основании пункта 3 части первой статьи 134 КоАС вернуть заявление субъекта общественного контроля, поданное в суд на основании вышеуказанного Закона.

24. В рамках административного дела, возбужденного на основании заявления (жалобы), подписанной налогоплательщиком или его представителем, суд по ходатайству заявителя разрешает вопрос о привлечении субъекта общественного контроля к участию в деле в качестве третьего лица, не заявляющего самостоятельных требований относительно предмета спора.

25. Разъяснить судам, что при возникновении обстоятельств, предусмотренных статьей 79 КоАС, суд может назначить экспертизу.

При определении вида назначаемой экспертизы по налоговым спорам, судам следует исходить из особенностей объекта

налогообложения (например, судебно-налоговая, судебно-бухгалтерская и так далее).

Судам следует решать вопрос о взимании платы за проведение экспертизы по административному делу на основании требований статьи 25 Закона Республики Узбекистан «О судебной экспертизе».

Судам следует принимать меры по своевременному предоставлению эксперту необходимых документов в целях недопущения волокиты в рассмотрении дел и затягивания сроков рассмотрения дел.

Заключение эксперта не имеет для суда заранее установленной силы и подлежит оценке в совокупности с другими доказательствами по делу. Несогласие суда с заключением экспертизы должно быть мотивировано в решении суда.

26. При проверке доводов заявления (жалобы) об оспаривании решений, действий (бездействия) налогового органа, административные суды должны проверить следующие обстоятельства, имеющие значение для дела:

принято ли решение о проведении налоговой проверки уполномоченным лицом;

соблюдены ли процедуры проведения налоговых проверок, установленные законодательством;

зарегистрирована ли проверка.

27. Статья 187⁸ Уголовно-процессуального кодекса Республики Узбекистан предусматривает направление копии акта о результатах ревизии, назначенной постановлением дознавателя, следователя, прокурора или определением суда, в соответствующий уполномоченный орган для принятия законных мер.

На основании статьи 187¹⁰ Уголовно-процессуального кодекса Республики Узбекистан должностные лица или представители проверяемого субъекта вправе обжаловать результаты ревизии путем внесения дознавателю, следователю, прокурору или суду ходатайства о назначении дополнительной или повторной ревизии.

Решение уполномоченного органа о принятии законных мер считается административным актом и может быть обжаловано в суд.

В случае признания административного акта недействительным по основаниям нарушения процедуры его принятия, установленной законодательством, решением суда на уполномоченный орган следует возложить обязательство пересмотреть результаты проверки.

Следует обратить внимание на необходимость приостановления производства по административному делу на основании пункта 1 статьи 99 КоАС в случае невозможности (в случаях предъявления возражений на расчеты, указанные в оспариваемом решении) его рассмотрения до принятия решения по уголовному делу, по которому проводятся следственные действия, или которое рассматривается судом по уголовным делам.

28. При рассмотрении судами дел об оспаривании решений налоговых органов о взыскании не подлежащих зачету сумм налога, необходимо обратить внимание на наличие доказательств, подтверждающих основания, предусмотренные статьей 267 Налогового кодекса (например, при покупке налогоплательщиком легковых автомобилей, мотоциклов, вертолетов, моторных лодок, самолетов, а также иных видов моторных средств и топлива для них, для установления связи этих товаров с осуществляемым видом деятельности юридического лица проверяется наличие лицензий на осуществление деятельности, приказа о прикреплении водителя (пилота) для управления транспортным средством, страхового полиса лица, управляющего транспортным средством, документов об эксплуатации транспортного средства, либо наличие акцизной марки при покупке алкогольных и табачных изделий и т.д.).

29. При рассмотрении споров, связанных с сокрытием (занижением) налоговой базы, следует обращать внимание на наличие или отсутствие в действиях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьей 223 Налогового кодекса.

Под неправильным исчислением налога (сбора) понимаются ошибки в исчислении суммы налога (например, неправильное применение налоговых ставок при исчислении суммы налога).

Не могут быть оценены как неправильное исчисление налогов (сборов) действия, содержащие признаки правонарушений, предусмотренных статьями 223, 226 и 227 Налогового кодекса.

30. Разъяснить судам, что если в ходе налоговой проверки возникла необходимость проведения инвентаризации, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа должен издать приказ о проведении инвентаризации, содержание которого должно соответствовать правилам, установленным параграфом 11 главы 5 и параграфом 7 главы 6 «Положения о порядке организации и проведения налоговых проверок», утвержденного постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 7 января 2021 года № 1.

31. При рассмотрении споров, связанных с соответствием фактического количества работников налогоплательщика с количеством работников, указанным в налоговой отчетности, судам следует обращать внимание на наличие протокола и его соответствие приложению № 11 к «Положению о порядке организации и проведения налоговых проверок», утвержденному постановлением Кабинета Министров Республики Узбекистан от 7 января 2021 года № 1, а также на наличие письменных объяснительных работников, не указанных в налоговых отчетах, или других доказательств о периоде их трудовой деятельности и о полученных ими доходах (зарплате).

32. В случаях признания решения налогового органа недействительным, действий (бездействия) должностного лица

незаконным, судам в соответствии с частью пятой статьи 189 КоАС следует обсудить вопрос о возложении обязанности на соответствующий налоговый орган или должностное лицо пересмотреть материалы налоговой проверки либо совершить предусмотренные законом действия для устранения нарушений прав и законных интересов лица.

Например, при нарушении существенных условий процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки (не обеспечение возможности налогоплательщику лично или через представителя участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки лично и (или) через своего представителя не обеспечение возможности налогоплательщику представить объяснения рассмотрение материалов налоговой проверки неуполномоченным лицом и других) необходимо возложить на налоговый орган обязанность повторно рассмотреть материалы налоговой проверки.

33. Обратить внимание судов, что резолютивная часть судебного решения, принятого по налоговому спору, должна содержать подробные сведения о решении налогового органа, признанного недействительным, в том числе, его наименование, дату, номер, пункт решения, а также в чём конкретно выражено действие (бездействие) должностного лица.

По налоговым спорам, рассматриваемым в экономических судах

34. Разъяснить судам, что поскольку применение финансовой санкции относится к компетенции налогового органа, при обращении налогового органа в суд с заявлением о применении финансовой санкции по делам о налоговых правонарушениях, предусмотренных Налоговым кодексом, такое заявление подлежит отказу в принятии к производству на основании пункта 1 части первой статьи 154 Экономического процессуального кодекса Республики Узбекистан, а если заявление принято к производству, производство по делу подлежит прекращению на основании пункта 1 части первой статьи 110 Экономического процессуального кодекса Республики Узбекистан.

При обращении налогового органа с заявлением о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (налогового агента) судам следует исследовать наличие оснований для приостановления операций по банковским счетам налогоплательщика (налогового агента), указанных в части третьей статьи 111 Налогового кодекса, и наличие решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (налогового агента) на срок не более десяти дней.

35. В случае обращения налогового органа с заявлением о применении финансовой санкции или о приостановлении операций по банковским счетам к юридическому лицу либо индивидуальному

предпринимателю, признанному неплатежеспособным на основании решения суда, и в отношении которого осуществляется ликвидационное производство, заявление должно быть рассмотрено судом по существу, поскольку эти требования не рассматриваются в рамках дела о неплатежеспособности.

Однако заявление налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам юридического лица либо индивидуального предпринимателя, признанного неплатежеспособным решением суда, и в отношении которого осуществляется ликвидационное производство, подлежит отказу в удовлетворении, поскольку в соответствии со статьей 148 Закона Республики Узбекистан «О неплатежеспособности» ликвидационным управляющим закрываются все счета должника и открывается единый счет.

36. В пункте 3 части первой статьи 269 Налогового кодекса предусмотрено признание счета-фактуры, выставленной поставщиком, недействительной в порядке, установленном законодательством, однако это не означает, что спор о признании счетов-фактур недействительными подведомственен суду.

По налоговым спорам, рассматриваемым судами по гражданским делам

37. Любой спор между гражданами и налоговыми органами по налогам и другим обязательным платежам рассматривается судами по гражданским делам.

Суды должны иметь в виду, что в соответствии с пунктом 6 части первой статьи 171 Гражданского процессуального кодекса Республики Узбекистан требование налоговых органов о взыскании с граждан налогов и других обязательных платежей разрешается судами по гражданским делам путем выдачи судебного приказа.

В случае возникновения между сторонами спора по выплате и размерам налогов и других обязательных платежей данный вопрос разрешается в порядке искового производства.

38. При разрешении требований налогового органа о взыскании с граждан налогов и других обязательных платежей или требований граждан о возврате излишне уплаченных платежей либо их перерасчете судам следует проверять, по какому виду налога возникла задолженность или излишняя уплата, а также правильность рассчитанной суммы.

39. При рассмотрении требований о взыскании с граждан начисленного налога на доходы от реализации имущества судам следует учитывать, что в соответствии с пунктом 4 статьи 375 Налогового кодекса эти доходы определяются как превышение суммы реализации имущества над стоимостью его приобретения, подтвержденной документально при отсутствии документального подтверждения указанной стоимости

доходом признается стоимость реализованного имущества, а по недвижимому имуществу – положительная разница между ценой реализации и кадастровой стоимостью.

Разъяснить судам, что в случае, если кадастровая стоимость реализованного недвижимого имущества не определена (установлена нулевая стоимость), размер данного налога может быть определен только после установления органом кадастра кадастровой стоимости этого недвижимого имущества.

Заключительные положения


40. По итогам рассмотрения налоговых споров судам следует решать вопрос об ответственности должностных лиц по каждому случаю нарушения законодательства, тщательно изучать причины и обстоятельства, повлекшие правонарушение, и принимать меры для устранения допущенных правонарушений путем вынесения частных определений.

41. Суды вышестоящей инстанции должны в установленном порядке обеспечить проверку законности и обоснованности решений судов первой инстанции по делам, вытекающим из налоговых правоотношений, принимать меры по своевременному выявлению и устранению допущенных правонарушений.

42. Суд Республики Каракалпакстан, областные и Ташкентский городской суд, Административный суд Республики Каракалпакстан, административные суды областей и города Ташкента должны регулярно обобщать судебную практику по применению налогового законодательства и принимать меры по недопущению судебных ошибок при рассмотрении дел данной категории.

**Председатель Верховного суда
Республики Узбекистан**

**Секретарь Пленума,
судья Верховного суда**

Б.Исламов

И.Алимов