

НАЛОГОВОЕ И БЮДЖЕТНОЕ ПРАВО

Е.В. Порохов

ИНСТИТУТ НАЛОГОВОГО ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВА В РЕСПУБЛИКЕ КАЗАХСТАН

Институт налогового представительства представляет собой малоизученное в налоговом праве явление. Традиционно принято считать, что разработанный в гражданском праве институт представительства в достаточной степени раскрывает все особенности этого явления. По сложившемуся за эти годы обывательскому мнению, переложение формулы представительских отношений на любые материальные или процессуальные отношения безболезненно позволяет замещать в них представляемого фигурой представителя. При этом сами отношения между представляемым и представителем должны носить добровольный характер, возникать по обоюдному согласию представляемого и представителя и регулироваться нормами частного права.

Вместе с тем самостоятельное значение и особенности проявления института представительства в налоговом праве трудно переоценить. Учитывая преимущественно односторонне-властный характер налоговых правоотношений и наличие у налогоплательщика и налогового агента в основном одних только обязанностей перед государством, представление интересов налогоплательщика в таких отношениях становится не только ответственным, но иногда и проблематичным занятием. Мало кто возьмет на себя ответственность совершать от имени и за счет налогоплательщика действия по исполнению его налоговых обязательств перед государством. А вместе с тем в ряде случаев такая обязанность изначально вменяется законным представителям в силу самого закона без специального на то согласия представляемого или самого представителя. В силу родственных связей или иных частноправовых оснований законные представители должны не только реализовывать в отношениях права представляемого, но и исполнять за него его обязанности перед государством.

Институт налогового представительства основывается на субъективном праве налогоплательщика участвовать в налоговых отношениях через своего представителя.

О том, что налогоплательщик вправе участвовать в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, через законного или уполномоченного представителя, прямо говорится в п. 1 ст. 17 Налогового кодекса РК.

Регламентированный указанной статьей институт налогового представительства применим только к отношениям с участием налогоплательщика и налогового агента. Указанная статья не применяется к отношениям по представлению интересов государства усилиями его органов, должностных лиц и специальных представителей.

Особенности представления интересов государства органами налоговой службы, уполномоченными органами или налоговыми агентами регламентируются соответствующими статьями Налогового кодекса (см. ст.ст. 15, 20, 22 и 23 Налогового кодекса).

Налоговый представитель является участником конкретных налоговых правоотношений на стороне налогоплательщика (или налогового агента) со всеми правами и обязанностями, предоставленными ему как участнику по закону.

Налоговый представитель всегда должен действовать в налоговых отношениях от имени, за счет и в интересах налогоплательщика (налогового агента).

При совершении всех юридически значимых действий (исчисление и уплата налогов) и подписании налоговых документов (деклараций, налоговых заявлений и других) налоговый представитель указывает в качестве налогоплательщика своего представляемого и его индивидуальный или бизнес-идентификационный номер, а себя – в качестве его налогового представителя.

Исполнение налогового обязательства следует во всех случаях от имени самого налогоплательщика, даже если оно осуществляется усилиями его налогового представителя. Если исполнение налогового обязательства будет производиться без указания персональных данных

налогоплательщика, то в таком случае произведенное исполнение будет признано ненадлежащим для того налогоплательщика, чье налоговое обязательство должно было быть исполнено.

Налоговые обязательства, исполняемые налоговым представителем, должны всегда осуществляться за счет налогоплательщика, который должен лично испытать связанные с этим имущественные лишения.

В том случае если налоговый представитель исполняет налоговые обязательства за свой счет, у налогоплательщика образуется доход от безвозмездно переданного ему представителем имущества (денег) для уплаты налогов или от уменьшения его налоговых обязательств без снижения стоимости его собственного имущества. При этом не исключаются случаи возмещения налогоплательщиком своему представителю расходов по уплате за него налогов в пределах налогового периода. В таком случае у налогоплательщика доход не образуется.

Возникающие отношения по налоговому представительству в части, не урегулированной Налоговым кодексом, предусмотрены соответствующими нормами гражданского и семейного законодательства Республики Казахстан.

Институт налогового представительства необходим в тех случаях, когда лицо в силу своей правоспособности становится налогоплательщиком, но ввиду отсутствия (или ограничения) у него дееспособности или фактической неспособности личного участия не в состоянии своими действиями реализовывать права и исполнять обязанности в налоговых отношениях. В гражданском законодательстве Республики Казахстан в отношении представительства недееспособных граждан вообще действует общая норма, согласно которой от их имени сделки совершают их законные представители – родители (усыновители) и опекуны (ст. 164 ГК РК).

Так, например, семилетний ребенок – артист, постоянно проживающий с родителями в РК, получая по договору с иностранной кинокомпанией актерские гонорары от участия в съемках кинокартины, становится налогоплательщиком по индивидуальному подоходному налогу, но в силу своего малолетства он еще не способен лично исполнять эти налоговые обязательства. В таком случае его права и обязанности как малолетнего налогоплательщика в налоговых правоотношениях по поводу получения доходов и их последующего налогообложения будут реализовывать его родители как законные представители. Полномочия родителей малолетнего актера-налогоплательщика на представление его интересов без специального на то его волеизъявления возникают в силу самого закона, родительских прав и обязанностей.

Или, например, совершеннолетний гражданин Республики Казахстан, длительное время работающий и проживающий за рубежом и сдающий свое жилье в Казахстане в долгосрочную аренду, становится налогоплательщиком по индивидуальному подоходному налогу по доходам, полученным от сдачи имущества в аренду и от работы за рубежом по контракту. При этом из-за незнания налогового закона, большого расстояния до места постоянного жительства и отсутствия у него свободного времени на поездки он лишен возможности лично составлять и представлять налоговую отчетность в налоговые органы по месту его регистрации в качестве налогоплательщика. В таком случае налогоплательщик имеет право поручить представление его интересов в налоговых отношениях налоговому консультанту (адвокату) или иному доверенному лицу, предварительно наделив его соответствующими полномочиями по доверенности. Полномочия представителя в данном случае возникают в силу специального поручения, выданного налогоплательщиком своему доверенному лицу.

Таким образом, по основанию возникновения полномочий на представление интересов налогоплательщика налоговые представители делятся на законных и уполномоченных.

В п. 2 ст. 17 Налогового кодекса законодатель определяет понятие «законный представитель». Согласно этой норме, законным представителем налогоплательщика признается лицо, уполномоченное представлять налогоплательщика на основании закона.

Институт законного представительства хотя и регулируется по большей части частноправовыми отраслями законодательства, является межотраслевым. Законные представители представляют (могут отстаивать, защищать и т.д.) интересы своих подопечных не только в частноправовых, но и в публично-правовых отношениях, в том числе и в налоговых.

Появление в налоговом законодательстве РК института законного представительства продиктовано тем, что статус налогоплательщика не ставится в зависимость от достижения им определенного возраста или от наличия у него дееспособности. Налогоплательщиком является всякий, у кого возникло налоговое обязательство в связи с существованием у него объекта налогообложения. Налогоплательщик обязан за свой счет и от своего имени исполнить существующие у него налоговые обязательства независимо от своего возраста или дееспособности. Учитывая фактическую и юридическую невозможность исполнения своими действиями несовершеннолетними,

недееспособными, частично дееспособными или ограниченно дееспособными своих налоговых обязательств, такие действия до обретения ими налоговой дееспособности за них должны совершать их законные представители.

Законный представитель налогоплательщика действует от имени, за счет налогоплательщика и в его интересах. Единственной особенностью законного представителя, отличающей его от уполномоченного представителя, является то, что он назначается и действует не по поручению самого налогоплательщика, а в силу закона. Соответственно, представляемое лицо не может самостоятельно отменить законное представительство и отозвать по своему усмотрению полномочия своего законного представителя.

По закону участие представителя является обязательным в тех случаях, когда сам налогоплательщик в силу своих индивидуальных особенностей (возрастных или волевых свойств и качеств) не может лично своими действиями приобретать и осуществлять права, создавать для себя обязанности и исполнять их в отношениях с государством и иными лицами. Такими случаями в отношении физических лиц являются: 1) малолетство гражданина (ст. 23 ГК РК); 2) несовершеннолетие гражданина (ст. 22 ГК РК); 3) признание судом гражданина недееспособным вследствие психического заболевания или слабоумия, влекущего невозможность понимания им значения своих действий или руководить ими (ст. 26 ГК РК); 4) признание судом гражданина ограниченно дееспособным вследствие злоупотребления им спиртными напитками или наркотическими веществами, если он ставит свою семью в тяжелое материальное положение (ст. 27 ГК РК); 5) признание судом гражданина безвестно отсутствующим (ст. 28 ГК РК).

Закон в таких случаях призван гарантировать защиту законных прав и интересов недееспособных (частично и ограниченно дееспособных) налогоплательщиков и реализацию их прав и обязанностей в конкретных правоотношениях. В таких случаях права и обязанности налогоплательщика реализуются усилиями иных лиц, которые в силу своего статуса в отношениях с представляемым способны от его имени и за его счет действовать в его интересах.

Обязательность участия от имени указанных физических лиц представителя устанавливается в законе, вследствие чего такие представители и именуется законными.

В одних случаях законные представители физического лица известны в силу закона и для их назначения не требуется издания индивидуального правового акта. Таковыми являются родители (усыновители) малолетних или несовершеннолетних физических лиц (п. 1 ст. 63 Закона РК «О браке и семье»).

В других случаях из обстоятельств конкретной ситуации может быть неясно, кто является или может быть законным представителем физического лица (как, например, при отсутствии у несовершеннолетних детей родителей (усыновителей), при лишении или ограничении их родительских прав, при недееспособности самих родителей или признании гражданина недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим). В таких случаях для определения представителя физического лица необходимо издание индивидуального правового акта уполномоченного государственного органа о назначении представителя (опекуна или попечителя).

Понятие «опекун (попечитель)» определяется в Законе РК от 17 декабря 1998 г. № 321-І «О браке и семье». Согласно п/п. 14) ст. 1 указанного закона, опекун (попечитель) – лицо, назначенное в установленном законом порядке для осуществления функций по опеке и попечительству.

Опека (попечительство), в свою очередь, определяется законодателем как правовая форма защиты прав и интересов несовершеннолетних и лиц, признанных судом недееспособными (ограниченно дееспособными).

Органом опеки и попечительства является местный исполнительный орган города республиканского значения, столицы, района (города областного значения).

Порядок и случаи назначения опекунов (попечителей), а также правила исполнения опекунами (попечителями) своих обязанностей перед подопечными и распоряжения имуществом подопечных устанавливаются в гражданском и брачно-семейном законодательстве РК.

Полномочия лиц, являющихся законными представителями физического лица (в том числе родственные связи), удостоверяются документами, предусмотренными законодательством Республики Казахстан. Статус родителей (усыновителей) определяется их удостоверениями личности и свидетельством о рождении (усыновлении) ребенка, выдаваемыми органами записи актов гражданского состояния, где в соответствующей графе указаны его родители (усыновители). Статус и полномочия опекуна (попечителя) определяются судебными решениями и (или) индивидуальными правовыми актами органа опеки и попечительства о назначении опекуна (попечителя) и удостоверениями личности таких лиц.

Для подтверждения полномочий законных представителей в налоговых и других отношениях (в том числе в суде со всеми распорядительными полномочиями стороны судебного процесса) не требуется представления доверенностей, выданных налогоплательщиком, или соответствующих договоров с ним. Так, согласно п. 1 ст. 63 Закона РК «О браке и семье», родители выступают в защиту прав и интересов своих детей в отношениях с любыми физическими и юридическими лицами, в том числе в судах, без специальных полномочий. Опекуны и попечители, согласно п. 5 ст. 108 Закона РК «О браке и семье», также выступают в защиту прав и интересов своих подопечных в отношениях с любыми лицами, в том числе в судах, без специального полномочия.

Объем полномочий законного представителя оговаривается в законе и (или) в судебном решении и, как правило, соответствует объему полномочий самого представляемого, за исключением отдельных случаев, предусмотренных законодательством. В некоторых случаях закон может устанавливать обязанность законного представителя согласовывать свои отдельные действия от имени представляемого и за его счет с органами опеки и попечительства. Законом также могут быть предусмотрены случаи, когда законный представитель не вправе совершать от имени представляемого какие-либо действия с его имуществом.

Поскольку законное представительство возникает в силу закона, а не в силу волеизъявления самого представляемого, то и прекращение законного представительства возможно также только по основаниям, указанным в законе в качестве его отменительных условий.

В одних случаях, когда установление законного представительства связано с возрастом представляемого, законное представительство в той или иной его форме прекращается в связи с достижением представляемым определенного возраста без принятия какого-либо дополнительного на то решения какого-либо лица или государственного органа.

Так, например, согласно п.п. 2 и 3 ст. 116 Закона РК «О браке и семье», по достижении малолетним подопечным четырнадцати лет опека над ним прекращается, а лицо, осуществлявшее обязанности опекуна, становится попечителем несовершеннолетнего без дополнительного решения об этом. Попечительство над несовершеннолетним прекращается без особого разрешения по достижении подопечным восемнадцати лет, а также при вступлении его в брак и в других случаях приобретения им полной дееспособности до достижения совершеннолетия. При этом налоговая дееспособность физического лица возникает ранее срока достижения им совершеннолетия, в связи с чем налогоплательщик – физическое лицо – получает возможность вступать в налоговые правоотношения и исполнять возникшие у него налоговые обязательства самостоятельно, без помощи попечителя.

В других случаях закон связывает прекращение законного представительства со специальными решениями судов или иных уполномоченных государственных органов об отмене опеки и попечительства.

Так, согласно п. 1 ст. 116 Закона РК «О браке и семье», опека и попечительство над совершеннолетними лицами прекращаются в случаях вынесения судом решения о признании подопечного дееспособным или отмены ограничения его дееспособности по заявлению опекуна, попечителя или органа опеки и попечительства. Или, например, в случае явки или обнаружения местопребывания лица, признанного безвестно отсутствующим, суд отменяет решение о признании его безвестно отсутствующим и об установлении опеки над его имуществом (ст. 30 ГК РК).

Законное представительство не может быть отменено самим представляемым, равно как и сам законный представитель не может самостоятельно отказаться от представления интересов представляемого.

Так, согласно п. 2 ст. 60 Закона РК «О браке и семье», родительские права и обязанности, в том числе и обязанность законного представительства несовершеннолетних детей, прекращаются по достижении детьми возраста восемнадцати лет (совершеннолетия), а также при вступлении несовершеннолетних детей в брак. Лишение и ограничение родительских прав (в том числе и законного представительства родителями своих детей) возможно только в судебном порядке по правилам, установленным в Законе РК «О браке и семье». Освобождение опекуна (попечителя) по его просьбе от исполнения им своих обязанностей может иметь место только при наличии уважительных на то причин: болезнь, изменение имущественного положения, отсутствие взаимопонимания с подопечным и т.п. (п. 2 ст. 115 Закона РК «О браке и семье») и только по решению суда или органа опеки и попечительства.

При этом досрочное прекращение полномочий законного представителя по указанным основаниям у одних лиц не должно повлечь за собой ущемление прав представляемого на представление и защиту его прав и законных интересов. Лицу, нуждающемуся в законном

представителе, в установленном законом порядке органами опеки и попечительства должна быть назначена опека (попечительство) и, соответственно, обеспечено ее законное представительство.

Так, согласно ст. 107 Закона «О браке и семье», суд обязан в течение трех дней с момента вступления в законную силу решения о признании лица недееспособным или об ограничении его дееспособности сообщить об этом органу опеки и попечительства по месту жительства такого лица для установления над ним опеки или попечительства. Опека и попечительство устанавливаются в течение месяца с момента, когда соответствующим органам стало известно о необходимости установления над лицом опеки или попечительства.

В отношении несовершеннолетних детей, оставшихся без попечения родителей, действует правило, в соответствии с которым они подлежат передаче на воспитание в семью на усыновление (удочерение), под опеку (попечительство) или по договору патроната, а при отсутствии такой возможности – в учреждения всех типов (воспитательные, лечебные и другие) для детей-сирот или детей, оставшихся без попечения родителей. До устройства детей, оставшихся без попечения родителей, на воспитание в семью или в специальные учреждения исполнение обязанностей опекуна (попечителя) детей временно возлагается на органы опеки и попечительства.

В п. 3 ст. 17 Налогового кодекса РК законодатель определяет понятие «уполномоченный представитель».

Согласно указанной норме, уполномоченным представителем налогоплательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное на основе свободного волеизъявления самим налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с органами налоговой службы. Уполномоченным представителем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

Как правило, налогоплательщики – организации реализуют свои права и обязанности в налоговых правоотношениях через свои органы, уполномоченные на представление юридического лица в отношениях с третьими лицами на основании законодательных актов и учредительных документов организации. В данном случае решения и действия органов налогоплательщика – организации являются решениями (действиями) самого налогоплательщика, и внутренние отношения налогоплательщика – организации в таком случае (корпоративные, трудовые) не образуют налогового представительства и не регулируются комментируемой статьей. Первый руководитель организации или иное лицо, осуществляющее функции руководителя, действует на основании учредительных документов организации без доверенности.

Другие представители организации должны иметь доверенность на представление ее интересов, выданную им первым руководителем организации-налогоплательщика или другими ее представителями в порядке передоверия.

С 1 января 2009 г. норма ст. 17 Налогового кодекса РК устанавливает новое императивное требование к нотариальному удостоверению сделки выдачи доверенности на представление интересов налогоплательщика в налоговых правоотношениях. Перечень доверенностей, приравненных к нотариально удостоверенным доверенностям, приведен в п. 3 ст. 167 ГК РК.

При этом новое законодательное требование предъявляется ко всем налогоплательщикам – юридическим и физическим лицам. Вследствие этого существовавшая ранее простая письменная форма доверенности, выдаваемой налогоплательщиком – юридическим лицом своим представителям, с 1 января 2009 г. является недостаточной.

Данное требование действует с 1 января 2009 г. с вступлением в силу нового Налогового кодекса и не распространяется на отношения по выдаче доверенностей, возникшие до 1 января 2009 г. До указанной даты законодательными актами не устанавливалось обязательных требований к нотариальному удостоверению доверенностей, выдаваемых налогоплательщиками своим представителям для представления их интересов в налоговых отношениях. Действие доверенностей, выданных в соответствии с действовавшим ранее налоговым и гражданским законодательством РК до введения в действие нового законодательного требования к нотариальному удостоверению доверенностей, продолжается до их прекращения в установленном законом порядке в связи с истечением срока действия доверенности, ее досрочным отзывом или исполнением поручения по ней.

При этом выдача доверенности, по требованию комментируемой нормы, по-прежнему осуществляется по правилам, установленным в гражданском законодательстве Республики Казахстан. В соответствии же с п. 1 ст. 154 ГК РК в случаях, установленных законодательными актами, письменные сделки считаются совершенными только после их нотариального удостоверения. Несоблюдение такого требования влечет недействительность сделки с последствиями, предусмотренными п. 3 ст. 157 ГК РК.

Таким образом, несоблюдение налогоплательщиком – юридическим или физическим лицом обязательного с 1 января 2009 г. законодательного требования к нотариальному удостоверению доверенности, выдаваемой им своему налоговому представителю, влечет за собой ее

недействительность. Соответственно, действия, совершенные представителем от имени налогоплательщика по выданной с 1 января 2009 г., но нотариально не удостоверенной доверенности, не порождают для налогоплательщика никаких правовых последствий.

В выданной налогоплательщиком (налоговым агентом) доверенности должен быть указан конкретный перечень и объем полномочий представителя налогоплательщика (налогового агента).

Согласно ст. 1105 ГК РК, форма и срок действия доверенности, выдаваемой иностранной организацией, определяются по праву страны, выдающей доверенность. Однако доверенность не может быть признана недействительной вследствие несоблюдения формы, если она удовлетворяет требованиям права Республики Казахстан.

Если выданная от имени иностранной организации доверенность полностью соответствует требованиям гражданского законодательства Республики Казахстан, органы налоговой службы и суды не вправе подвергать сомнению полномочия представителя такой организации и требовать от налогоплательщика совершения каких-либо дополнительных действий для ее оформления.

В п. 4 ст. 17 Налогового кодекса РК законодатель устанавливает правило о том, что личное участие налогоплательщика в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных отношениях.

Другими словами, налогоплательщик и его представитель могут участвовать в налоговых отношениях непосредственно каждый и одновременно. Участвуя в налоговых отношениях лично, налогоплательщик вправе в любое время назначить для участия в этих же отношениях своего представителя. Назначение им своего представителя и его последующее участие в налоговых отношениях не лишают налогоплательщика права продолжать лично участвовать в налоговых отношениях. Права на личное участие и на участие через представителя не исключают друг друга и могут реализовываться налогоплательщиком по своему усмотрению в любое время и в любом сочетании.

Исключением из данного правила будут являться случаи, когда налогоплательщик является малолетним или несовершеннолетним или признан судом недееспособным или ограниченно дееспособным. Вместо него реализацию его прав и обязанностей в налоговых правоотношениях полностью (или частично) в обязательном порядке осуществляют его законные представители.

Право налогоплательщика на личное участие в налоговых отношениях и на участие его представителя в этих отношениях обеспечивается встречной обязанностью органов налоговой службы и иных лиц предоставить налогоплательщику такую возможность по первому его требованию.

В случае если налогоплательщиком будет заявлено ходатайство о его личном участии в деле или его представителя, такое ходатайство должно быть удовлетворено, а налогоплательщику или его представителю должно быть предоставлено разумное время для обеспечения их личного участия в деле.

Особенностью института налогового представительства является то, что все действия в его рамках всегда должны совершаться представителем от имени, за счет и в интересах налогоплательщика.

Поэтому всегда предполагается, что правовые последствия в налоговых отношениях от любых действий (бездействия) надлежащим образом уполномоченного по закону или по доверенности представителя в любом случае возникнут непосредственно у самого налогоплательщика.

Об этом же гласит и п. 5 ст. 17 Налогового кодекса РК, устанавливая, что действия (бездействие) представителей налогоплательщика, совершенные в связи с участием этого налогоплательщика в отношениях, регулируемых налоговым законодательством, признаются действиями (бездействием) налогоплательщика.

Однако законодатель оговаривает, что такие действия (бездействие) представителя признаются действиями (бездействием) налогоплательщика (налогового агента) только в рамках полномочий, предоставленных налогоплательщиком указанному представителю на основании учредительных документов и (или) нотариально удостоверенной доверенности и приравненной к ней доверенности.

Соответственно, действия (бездействие) представителя, совершенные за рамками предоставленных ему налогоплательщиком полномочий, не признаются действиями (бездействием) налогоплательщика. За такие действия, совершенные без полномочий, представитель отвечает самостоятельно как за свои собственные действия (бездействие).

Например, если представитель не был уполномочен налогоплательщиком на уплату налога, то при уплате представителем такого налога от имени налогоплательщика самостоятельно и при

отсутствии последующего одобрения такой уплаты со стороны налогоплательщика представитель не вправе требовать от налогоплательщика возмещения ему понесенных представителем расходов.

Вследствие того что все негативные последствия от совершенной в рамках полномочий деятельности налоговых представителей испытывает на себе непосредственно сам налогоплательщик, требование о том, что представитель налогоплательщика должен всегда действовать в интересах налогоплательщика, приобретает особую значимость.

Действие представителя в интересах налогоплательщика означает надлежащее исполнение им налогового обязательства налогоплательщика в полном объеме и в установленные для этого налоговым законом сроки с минимальными расходами для налогоплательщика и с максимальной защитой его прав и законных интересов от необоснованных притязаний и требований третьих лиц.

Действия (бездействие) представителя, совершенные в противоречии с интересами налогоплательщика и причинившие ему убытки, порождают у налогоплательщика право требовать от своего представителя возмещения всех причиненных его действиями убытков в полном объеме, если только эти убытки не охватывались рисками самого налогоплательщика в рамках его налогооблагаемой деятельности.

В указанной связи следует отличать юридическое налоговое представительство от фактического налогового представительства.

В рамках фактического налогового представительства представитель налогоплательщика, фактически совершая от имени налогоплательщика те или иные действия, исполняет поручения самого налогоплательщика, основанные на уже принятых налогоплательщиком самостоятельно юридических решениях.

Примером фактического представительства будут являться случаи заполнения, подписания и подачи представителем декларации налогоплательщика на основе им же подготовленных и официально переданных представителю сведений. В таких случаях представитель не несет перед налогоплательщиком ответственность за правильность определения его объектов налогообложения и исчисления его налогов.

Так, например, при рассмотрении и разрешении предъявленных налогоплательщиком в суд исковых требований к своему налоговому представителю о возмещении убытков, вызванных неправильным исчислением и уплатой налога по заполненной представителем декларации и последующим его взысканием с налогоплательщика налоговым органом с начислением штрафа и пени, судом было правомерно отказано в удовлетворении этих требований.

Налоговый представитель принял на себя по договору обязательство подготовить декларацию по налогу и исчислить в ней налог к уплате на основе представленных налогоплательщиком данных. При этом налогоплательщик не вел бухгалтерский и налоговый учет налогоплательщика, не составлял его финансовую отчетность и не формировал первичные документы и данные об объектах налогообложения и налоговой базе налогоплательщика. Ответственность за достоверность сведений, содержащихся в бухгалтерском и налоговом учете и в финансовой отчетности налогоплательщика, несет сам налогоплательщик и его первый руководитель. Налоговым представителем не было допущено арифметических, технических и методологических ошибок в исчислении налога в декларации и в ее заполнении на основе представленной налогоплательщиком информации об объектах налогообложения и налоговой базе. Ошибка в исчислении и уплате налога возникла по причине изначальной недостоверности информации, предоставленной налогоплательщиком налоговому представителю для заполнения декларации. Недоплата налога и его последующее взыскание с налогоплательщика с начислением пени и штрафа не были следствием фактических действий налогового представителя.

Таким образом, суд правильно оценил действия налогового представителя по заполнению декларации и исчислению налога как правомерные фактические представительские действия, основанные на подготовленной и предоставленной самим налогоплательщиком под свою ответственность недостоверной информации об объектах налогообложения и налоговой базе.

В рамках юридического налогового представительства представитель налогоплательщика в пределах делегированных ему налогоплательщиком полномочий уже самостоятельно принимает от его имени юридически значимые решения, от которых зависят объем и количество налоговых обязательств налогоплательщика. В этой связи налогоплательщик или закон предоставляют юридическому представителю в рамках делегированных ему полномочий определенную свободу усмотрения на принятие от имени налогоплательщика самостоятельных юридически значимых решений, влияющих на правовой статус налогоплательщика, на объем и характер его прав и обязанностей в налоговых отношениях.

Примером юридического налогового представительства может служить случай, когда представитель налогоплательщика самостоятельно решает за налогоплательщика судьбу его имущества, признаваемого объектами налогообложения, определяет его объекты налогообложения и налоговую базу и исчисляет за него налоги.

Законные представители всегда являются фактическими и юридическими налоговыми представителями своих подопечных. Законные представители не только фактически совершают те или иные действия, направленные на исполнение возникших налоговых обязательств налогоплательщика, но и принимают за него все юридически значимые решения в рамках его налоговых отношений (например, приобретение или отчуждение от имени представляемого имущества, являющегося предметом налогообложения).

В тех случаях, когда налогоплательщик в силу своего несовершеннолетия или признания его судом недееспособным или ограниченно дееспособным или по другим причинам лишен возможности лично участвовать в налоговых отношениях, а его представитель в противоречии с его интересами совершает от его имени противоправные действия в сфере налогообложения, такие действия (бездействие) при квалификации состава правонарушения должны признаваться противоправными действиями (бездействием) самого представителя со всеми вытекающими отсюда для него неблагоприятными последствиями в виде мер юридической ответственности. Изначально ни в силу закона, ни в силу поручения представитель не уполномочивается на совершение от имени налогоплательщика или налогового агента противоправных деяний.

В таких случаях налогоплательщик (налоговый агент) не должен нести ответственность за противоправные виновные действия (бездействие) своего представителя.

При этом причитающаяся государству и неуплаченная сумма налогов в любом случае должна быть уплачена за счет налогоплательщика, независимо от того, по чьей вине произошла неуплата этих налогов. Поэтому налогоплательщик в любом случае испытает на себе имущественные лишения, связанные с уплатой самих налогов. И в этом контексте действия (бездействие) представителя в налоговых целях (при взыскании налогов и пени) всегда будут признаваться действиями (бездействием) самого налогоплательщика.

Мақалада Қазақстан Республикасындағы салық өкілдігі институты талқыланады. Автордың пікірінше салық өкілдігі институтының бастапқы ерекшелігі өкілмен атқарылатын барлық іс әрекеттер барлық жағдайда салық төлеушінің атынан, есебінен және оның мүддесіне қатысты жүзеге асырылуы болып табылады. Мақалада заң салық өкілдігінің мысалдары көрсетілген.

The institution of tax representation in the Republic of Kazakhstan is considered in this article. The author supposes that the main feature of tax representation is that all actions in its frameworks always should be made by the representative on behalf of taxpayer and at his own expenses and in his interests. The author also presents the practical examples of legal tax representation.

А.Е. Чингисбаева

НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС О НАЛОГООБЛОЖЕНИИ КРЕСТЬЯНСКИХ (ФЕРМЕРСКИХ) ХОЗЯЙСТВ

10 декабря 2008 года был принят новый Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс), который вводится в действие с 1 января 2009 года. Глава 62 Налогового кодекса предусматривает специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств. Сравнительный анализ нового Налогового кодекса и ранее действовавшего налогового законодательства показывает, что налогообложение крестьянских (фермерских) хозяйств претерпело определенные изменения.

В соответствии с Законом Республики Казахстан «О крестьянских (фермерских) хозяйствах» от 31 марта 1998 года № 214 – 1 крестьянским (фермерским) хозяйством признается семейно-трудовое объединение лиц, в котором осуществление индивидуального предпринимательства неразрывно связано с использованием земель сельскохозяйственного назначения для производства сельскохозяйственной продукции, а также с переработкой и сбытом этой продукции. Крестьянское (фермерское) хозяйство может выступать в формах:

крестьянского хозяйства, в котором предпринимательская деятельность осуществляется в форме семейного предпринимательства, основанного на базе общей совместной собственности;