**Оспаривание уведомлений налоговых органов выносимых по результатам признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.**

В соответствии с пунктом 1 статьи 607 Налогового кодекса уведомлением признается направленное налоговым органом налогоплательщику (налоговому агенту) на бумажном носителе или с его письменного согласия электронным способом сообщение о необходимости исполнения последним налогового обязательства, обязательств по исчислению, удержанию и перечислению обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, исчислению и уплате социальных отчислений.

Формы уведомлений устанавливаются уполномоченным органом. Виды уведомлений перечислены в пункте 2 этой же статьи. Как показало обобщение, в судах в основном оспариваются четыре вида уведомлений, предусмотренных: подпунктом 2) – о результатах налоговой проверки; подпунктом 7) – об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля (далее – уведомления по результатам камерального контроля); подпунктом 8) – об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика (налогового агента) на уведомление о результатах налоговой проверки и (или) решение вышестоящего налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения жалобы на уведомление; подпунктом 9) – об устранении [нарушений налогового законодательства](https://www.facebook.com/ZakonPravoKaz) Республики Казахстан.

Изучением поступивших гражданских дел установлено, что в настоящее время правоприменительная практика органов государственных доходов складывается следующим образом: вступившее в законную силу решение суда о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица является правовым основанием для вынесения и направления его контрагенту (контрагентам) уведомления по результатам камерального контроля, в котором в большинстве случаев ставится вопрос о необходимости корректировки сумм налога на добавленную стоимость

(НДС); корпоративный подоходный налог (КПН) начисляется по результатам документальных налоговых проверок, при этом в акте налоговой проверки в качестве оснований для начисления сумм помимо решения суда указывается со ссылкой на положения статьи 100 Налогового кодекса на отсутствие доказательств, подтверждающих действительность финансовохозяйственных операций.

Иная практика в Жамбылской и Кызылординской областях, налоговые органы в уведомлениях по результатам камерального контроля, помимо необходимости корректировки сумм НДС, также указывают КПН, либо ставят вопрос только относительно КПН. В пункте 9 нормативного постановления «О судебной практике применения налогового законодательства» разъяснено, что согласно положениям пунктов 4, 6 статьи 571 Налогового кодекса при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда снятие его с регистрационного учета по

НДС производится с даты постановки на такой учет. Данное положение относится к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, вступившими в действие к моменту вынесения решения или совершения действия (бездействия) налоговым органом. Из пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса следует, что для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик являлся плательщиком НДС.

Таким образом, суммы НДС по сделкам с указанным выше налогоплательщиком подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет. Вместе с тем Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица.

До настоящего времени положения налогового законодательства в указанной части не изменились, каких-либо существенных изменений по данным вопросам в статьи 115, 257 Налогового кодекса не внесено. Вопросы камерального контроля подробно изложены в нормативном постановлении и на практике у местных судов при рассмотрении данной категории дел особых сложностей не имеется.

Вместе с тем, в обобщении суда города Астаны ставится вопрос, должен ли суд вникать в содержание пояснения, данного налогоплательщиком, не согласным с уведомлением по результатам камерального контроля, либо исходить только из факта предоставления пояснения, несмотря на его несоответствие требованиям пункта 2-1 статьи 587 Налогового кодекса. Судам необходимо учитывать, что первоначально оценку предоставленному налогоплательщиком пояснению дает налоговый орган. Как свидетельствует правоприменительная практика налоговых органов, при несоответствии пояснения требованиям названной нормы они расценивают это как неисполнение уведомления по результатам камерального контроля и применяют к налогоплательщику предусмотренные налоговым законодательством меры.

При таких обстоятельствах судам следует рассматривать дело по существу, а не прекращать по нему производство на основании подпункта 1) статьи 277 ГПК. В пункте 10 названного нормативного постановления указано, что при исполнении уведомления по результатам камерального контроля производство по гражданскому делу следует прекращать. В справке Костанайского областного суда отмечено, что приведенный в нормативном постановлении пункт 2 статьи 8 Закона Республики Казахстан [«Об административных процедурах»](https://zakonpravo.kz/publikacii/) от 27 ноября 2000 года № 107 в настоящее время исключен и это затрудняет разрешение таких споров.

Однако аналогичная норма содержится в пункте 2 статьи 65 Закона Республики Казахстан «О правовых актах». Согласно пункту 4 этой же статьи подача заинтересованными лицами заявления об отмене, изменении, дополнении или приостановлении действия правового акта индивидуального применения в вышестоящий государственный орган или суд приостанавливает действие правового акта до принятия соответствующего решения. Аналогичные положения содержались в пункте 4 статьи 8 Закона Республики Казахстан «Об административных процедурах» (в редакции Закона до 6 апреля 2016 года).

Следовательно, в силу данных норм оспаривание уведомления налогового органа в суд приостанавливает его действие до принятия судом соответствующего судебного акта. Однако в деятельности отдельных судов имеют место факты вынесения определений о принятии меры обеспечения иска в виде приостановления действия уведомления по результатам камерального контроля. Так, определением специализированного межрайонного экономического суда Акмолинской области от 1 марта 2016 года по гражданскому делу по заявлению ТОО «Б» об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля была принята такая мера.

В дальнейшем определением суда от 15 марта 2016 года производство по делу прекращено на основании подпункта 2) статьи 277 ГПК, так как имелось вступившее в законную силу решение суда, вынесенное по спору между теми же сторонами, о том же предмете. Поскольку действие правового акта при подаче заявления в суд приостанавливается в силу закона, в вынесении судом еще и определения нет необходимости.

Помимо того, следует учитывать, что согласно части 2 статьи 155 ГПК не допускается принятие мер по обеспечению иска в виде приостановления действия оспариваемого правового акта органов государственных доходов, являющегося основанием для проведения налоговых проверок. Изучением дел установлено, что в некоторых случаях суды первой инстанции разрешают спор без надлежащего исследования и учета конкретных обстоятельств дела, свидетельствующих о правомерности вынесенного налоговым органом уведомления по результатам камерального контроля.

Показательным примером может послужить дело по заявлению ТОО «О» о признании уведомления Налогового управления по городу Уральску от 11 сентября 2014 года незаконным. Решением специализированного межрайонного экономического суда Западно-Казахстанской области от 14 ноября 2014 года заявление ТОО «О» удовлетворено. Суд первой инстанции пришел к выводу, что заявителем уведомление налогового органа не может быть исполнено, так как нормами Налогового кодекса не предусмотрены основания для исключения из зачета НДС в связи с отменой перерегистрации налогоплательщика.

Судом апелляционной инстанции решение суда отменено и 12 января 2015 года вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления. При этом апелляционная коллегия указала, что у налогового органа были достаточные основания для выставления уведомления ТОО «О», которое в 2012 году не могло совершать сделки с предприятием ТОО «О», единственный учредитель и руководитель которого умер задолго до этого.

Так, постановлением кассационной судебной коллегии ЗападноКазахстанского областного суда от 10 июля 2014 года было установлено, что Ч. умер 16 декабря 2005 года, отравившись угарным газом, а перерегистрация ТОО «О» на Ч. была произведена в 2011 году. Коллегия пришла к выводу, что [перерегистрация была произведена незаконно](https://communicationcenter.kz/bulletin), а во 2 квартале 2012 года обороты между контрагентами производиться не могли, соответственно, не могла быть выставлена счетфактура.

В справке Актюбинского областного суда указано на неоднозначную судебную практику по оценке деятельности налоговых органов области в части вынесения повторных уведомлений по результатам камерального контроля в отношении одного и того же налогоплательщика, по тем же основаниям и с теми же требованиями. По одному делу, завершимуся прекращением производства по делу, суд указал, что Налоговым кодексом не ограничено количество уведомлений, направляемых налогоплательщику.

По другим делам, суды первой и апелляционной инстанций областного суда сделали вывод, что при наличии первого вынесенного уведомления по результатам камерального контроля, не исполненного налогоплательщиком, не признанного незаконным и не отмененного вышестоящим налоговым органом или судом, повторное вынесение аналогичного уведомления является неправомерным.

Налоговым кодексом не предусмотрена возможность неоднократного вынесения таких уведомлений. На наш взгляд, данный вывод является правильным, но в любом случае судам следует выяснять и устанавливать причины и обстоятельства вынесения повторных уведомлений и в зависимости от установленного разрешать спор. Таким образом, при рассмотрении дел об оспаривании контрагентами уведомлений по результатам камерального контроля судам необходимо устанавливать наличие у налоговых органов правовых оснований для их вынесения в виде вступивших в законную силу судебных актов о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лицабез проверки их обоснованности по существу.

Иначе будут предрешены результаты будущих налоговых проверок, в том числе внеплановой тематической проверки по вопросу неисполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля. Уведомления о результатах налоговой проверки, вынесенные в отношении контрагентов юридических лиц, регистрация (перерегистрация) которых признана недействительной, как правило, содержат начисления не только НДС, но и КПН.

При этом, в случае начисления КПН налоговые органы в актах налоговых проверок помимо ссылки на имеющееся вступившее в законную силу решение суда о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица, применяют статью 100 Налогового кодекса и, руководствуясь Правилом о приоритете существа над формой, дают оценку существу и реальности операций.

По результатам проведенного обобщения почти всеми судами республики поднимается вопрос относительно применения пункта 9 нормативного постановления «О судебной практике применения налогового законодательства» в части указания, что Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица. Практика разрешения дел данной категории неоднозначная.

В одних случаях, удовлетворяя заявления налогоплательщиков в части оспаривания уведомлений по начислению КПН, суды руководствуются положениями нормативного постановления, помимо того указывают, что пункты 1, 3 статьи 100 Налогового кодекса, на которых основаны оспариваемые уведомления, не предусматривают запрет на вычет по операциям с налогоплательщиком, чья регистрация признана недействительной. Также статья 115 Налогового кодекса содержит исчерпывающий перечень затрат, не подлежащих вычету, и расходы по операциям с юридическим лицом, регистрация которого признана недействительной, не указаны в этом перечне.

Аналогичной позиции придерживаются некоторые суды и при удовлетворении заявлений налогоплательщиков об оспаривании уведомлений по результатам камерального контроля, содержащих требования по корректировке налоговых обязательств по КПН. В других случаях признают правильной позицию налоговых органов и отказывают в удовлетворении заявлений налогоплательщиков полностью.

При этом исходят из того, что основаниями для признания регистрации юридического лица недействительной являются неустранимые нарушения, допущенные при его создании. Следствием этого является признание недействительными всех сделок, заключенных с его участием как неправоспособного лица. Соответственно, все контрагенты таких сделок могут испытать на себе все неблагоприятные последствия исключения из вычетов по КПН и из зачета по НДС расходов по расчетам с незаконно зарегистрированным лицом с момента его регистрации. Одно из таких дел явилось предметом рассмотрения суда кассационной инстанции Верховного Суда.

Так, по протесту Генерального прокурора Республики Казахстан рассмотрено гражданское дело по заявлению ТОО «Р» к РГУ «Управление государственных доходов по городу Шу» о признании незаконным и отмене уведомлений по результатам камерального контроля. ТОО «Р» (далее – Товарищество) оспорило уведомления налогового органа по результатам камерального контроля.

Основанием для вынесения уведомлений явилось необоснованное отнесение расходов на вычеты по КПН по взаиморасчетам с ТОО «А», регистрация которого отменена решением специализированного межрайонного экономического суда города Астаны от 18 марта 2015 года, и с ТОО «O», регистрация которого отменена решением специализированного межрайонного экономического суда города Алматы от 25 августа 2015 года. Решением специализированного межрайонного экономического суда Жамбылской области от 17 февраля 2016 года заявление удовлетворено.

Постановлением судебной коллегии по гражданским делам Жамбылского областного суда от 11 апреля 2016 года решение суда оставлено без изменения. Удовлетворяя требования заявителя, суды применили статьи 100, 115 Налогового кодекса и приведенный выше пункт 9 нормативного постановления. Постановлением судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда Республики Казахстан от 10 августа 2016 года судебные акты местных судов отменены, вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления. Суд кассационной инстанции указал, что позиция местных судов не основана на законе и обстоятельствах, имеющих значение для дела.

В соответствии с пунктом 3 статьи 42 ГК юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. В силу пункта 2 статьи 35 ГК правоспособность юридического лица возникает в момент его создания. Согласно пунктам 1 и 2 статьи 56 Налогового кодекса, налоговый учет - процесс ведения налогоплательщиком (налоговым агентом) учетной документации в соответствии с требованиями настоящего Кодекса в целях обобщения и систематизации информации об объектах налогообложения и (или) объектах, связанных с налогообложением, а также исчисления налогов и других обязательных платежей в бюджет и составления налоговой отчетности.

Налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности. Вместе с тем, согласно подпунктам 35) и 41) пункта 1 статьи 12 Налогового кодекса налогоплательщиком является юридическое лицо, созданное в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Анализ вышеуказанных правовых норм свидетельствует о том, что допущенные нарушения законодательства при создании ТОО «А» и ТОО «O», повлекшие признание вступившими в законную силу решениями судов недействительной их регистрации, а также отмену приказов уполномоченного органа о их государственной регистрации, не позволяют признать их субъектами налогового учета.

Следовательно, бухгалтерские документы, являющиеся подтверждением поставки товаров, выполнения работ либо оказания услуг по сделкам между указанными юридическими лицами с Товариществом, не могут быть отнесены к документам, подтверждающим расходы, связанные с деятельностью Товарищества, направленной на получение дохода, а соответственно они не подлежали отнесению на вычеты согласно пункту 1 статьи 100 Налогового кодекса.

Суд кассационной инстанции пришел к выводу, что указанные нарушения норм материального права, допущенные местными судами, привели к неправильному разрешению спора. Судами Западно-Казахстанской области при рассмотрении дела по заявлению ТОО «Н» об оспаривании уведомления налогового органа в части начисления КПН был сделан вывод, что Налоговым кодексом не предусмотрено исключение из вычетов расходов при определении облагаемого КПН дохода по сделкам с юридическим лицом, регистрация которого признана недействительной.

Кроме того, в момент совершения сделки это лицо являлось правоспособным. Надзорная судебная коллегия по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан, отменяя состоявшиеся по делу судебные акты и вынося новое – об отказе в удовлетворении заявления, указала на несоответствие выводов местных судов фактическим обстоятельствам делам и их противоречие нормам налогового законодательства. В акте налоговой проверки помимо указания на наличие судебного акта о признании недействительной государственной регистрации контрагента заявителя, было указано на нарушение требований статьи 92 Налогового кодекса в редакции 2001 года (ныне статья 100).

Кроме того, из дела следовало, что контрагент заявителя по указанному в учредительных документах юридическому адресу не значится и фактически не находится, указанный в его Уставе адрес согласно базе данных Информационной системы «Адресный регистр» не зарегистрирован. Учитывая приведенные и другие установленные по делу обстоятельства, суд надзорной инстанции пришел к выводу об отсутствии оснований для удовлетворения требований заявителя.

Таким образом, изложенное свидетельствует о том, что при рассмотрении дел об оспаривании уведомлений налоговых органов, вынесенных в связи с признанием недействительной регистрации (перерегистрации) контрагента налогоплательщика, суды помимо типических характеристик, должны учитывать и личностные характеристики дела, так как каждое дело имеет свои нюансы.

То есть в каждом конкретном случае суды должны обеспечивать тщательное и полное исследование всех обстоятельств дела и разрешать спор в зависимости от установленного. Обобщение показало, что имеет место неоднозначная судебная практика по исследованной категории дел, отдельными судами при рассмотрении дел допускаются ошибки в применении норм материального и процессуального права, поверхностное исследование доказательств, неправильное определение и установление обстоятельств, имеющих значение для дела.

Одной из причин неоднозначного подхода судов к разрешению тех или иных вопросов, различной судебной практики является несовершенство действующего гражданского, налогового законодательства по вопросам ликвидации юридических лиц в связи с признанием недействительной их регистрации (перерегистрации) и наступающими в этой связи последствиями.

В целях обеспечения единообразной практики рассмотрения дел судам необходимо: надлежащим образом проводить подготовку к рассмотрению гражданских дел с тем, чтобы проверить соответствие заявлений требованиям статей 148, 149, 293 ГПК, правильно определять круг обстоятельств, имеющих значение для дела, обеспечивать соблюдение норм законодательства Республики Казахстан; неукоснительно соблюдать процессуальные права сторон; тщательно исследовать и давать надлежащую оценку установленным обстоятельствам дела, разрешать споры в соответствии с требованиями закона; при выявлении нарушений в обязательном порядке реагировать путем вынесения частных определений.