**АНАЛИЗ**

**судебной практики по административным делам**

**по налоговым вопросам (часть 1)**

15 ноября 2022 года город Астана

Анализ подготовлен на основании изучения административных дел, судебных актов вынесенных судами республики за период с июня 2021 года по июнь 2022 года.

**План анализа:**

1. Введение

2. Применение административного процессуального законодательства:

2.1. Досудебный порядок обжалования;

2.2. Подсудность налоговых споров инвесторов;

2.3. Государственная пошлина;

2.4. Особенности подачи апелляционных и кассационных жалоб для налоговых органов,

3. Практика применения норм материального права:

3.1. Сроки давности;

3.2. Доказательства и доказывание;

3.3. Регистрация в качестве плательщика по НДС;

3.4. Уплата налогов с земли, имущества, транспорта;

3.5. Уведомления камерального контроля:

3.5.1. Способы исполнения уведомления;

3.5.2 Соотносимость требований уведомления и выводов решения по уведомлению;

3.5.3 Признание уведомления исполненным при отсутствии вынесения решения налогового органа об обратном;

3.5.4 Обжалование уведомлений, вынесенных на основании приговоров и постановлений органов уголовного преследования;

3.5.5. Обжалование предписаний о назначении налоговых проверок и обеспечение исков,

3.5.6. Обжалование результатов налоговых проверок по сделкам, где налоговым органом ставится под сомнение совершение операции.

Сокращения

АППК – Административный процедурно-процессуальный кодекс

ГПК – Гражданский процессуальный кодекс

Налоговый кодекс – Кодекс «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» 2017 года

ДГД, Департамент – Департамент государственных доходов

УГД, Управление – Управление государственных доходов

УК – Уголовный кодекс

УПК – Уголовно-процессуальный кодекс

КПН – корпоративный подоходный налог

НДС - налог на добавленную стоимость

1. **Введение**

При введении Административного процедурно-процессуального кодекса (АППК) в 2021 году перед административными судами стояла цель выносить решения согласно задачам и принципам (активная роль суда, рациональность, соразмерность, толкование сомнений в пользу истца) АППК, которые являются новыми для цивилистики и административного права Республики Казахстан.

Задачей административного судопроизводства является справедливое, беспристрастное и своевременное разрешение административных дел с целью эффективной защиты и восстановления нарушенных или оспариваемых прав, свобод и законных интересов физических и юридических лиц в публично-правовых отношениях. Таким образом, практика должна была складываться через презумпцию вины административного органа.

Данная задача в полной мере относится к налоговым правоотношениям, где разрешению подлежат споры по своевременности налоговой регистрации плательщика по определенным видам налогам, срокам и размеру начисления суммы налогов, вопросы камерального контроля, проведения проверок и обжалование их результатов, взыскания налоговой задолженности.

В данном анализе раскрыта практика применения норм налогового права в рамках судебных процессов, проводимых по АППК.

1. **Применение административного процессуального законодательства**
   1. **Досудебный порядок обжалования.**

В начале года имелась практика возврата Специализированными межрайонными административными судами (СМАС) исков в связи с несоблюдением досудебного порядка обжалования.

Так, в целом АППК построен по принципу того, что все споры в первую очередь должны быть рассмотрены вышестоящими (уполномоченными) административным органами.

Задача поставлена таким образом, чтобы сами административные органы меняли и улучшали собственную правоприменительную практику, и центральные органы на республиканском уровне обладали понимаем проблем и состоянием дел по оказанию государственных услуг и проведению контрольных мероприятий в регионах. Таким образом, статья 91 АППК предполагает первоначальное обжалование акта (действия) в том органе, который его вынес либо в вышестоящем органе.

Было определенное непонимание истцов для чего требуется подача жалобы в орган, вынесший административный акт. Предполагался конфликт интересов. Вместе с тем, такой порядок был обусловлен задачей, ставившейся перед административным органом, оперативно исправить ошибку, при ее наличии.

Вместе с тем, для налоговых правоотношений характерно достаточно полное урегулирование многих вопросов самим Кодексом «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (далее – Налоговый кодекс), в том числе в части досудебного обжалования.

Соответственно, согласно пункту 5 статьи 91 АППК, ввиду наличия иных положений в отраслевом законодательстве, применению подлежат нормы Налогового кодекса в данной части.

Вместе с тем, в течение года, подвергнутого анализу, указанный вопрос тестировался на практике. В период с января по июль 2022 года возвраты еще имели место быть.

Исходя из положений статей 96 и 178 Налогового кодекса, налогоплательщик имеет право выбора порядка рассмотрения его спора: в вышестоящем органе (ДГД, КГД, апелляционная комиссия при Министерстве финансов) либо сразу в СМАС.

На сегодняшний день практика единообразна и выработана единая позиция по наличию права истца выбирать способ защиты своих прав в досудебном либо судебном порядке. При этом сроки для обжалования актов и действий налогового органа в СМАСах регулируются положениями статьи 136 АППК.

* 1. **Подсудность налоговых споров инвесторов**
     1. В прошедшем году дискуссионным являлся вопрос инвестиционной подсудности. Так, споры инвесторов согласно части третей статьи 102 АППК подлежат рассмотрению в СМАС по г. Нур-Султан.

Понятие инвестора определяется через призму положений части 1-2 статьи 27 ГПК и статей 294 Предпринимательского кодекса.

При этом толкование указанных пунктов СКАД следующее.

Для целей судопроизводства инвесторами являются юридические лица, имеющие, например, контракт на недропользование. При этом судебная коллегия склоняется к тому, что в данном случае имеются ввиду контракты на добычу и разведку углеводородов (нефть и газ) или твёрдых полезных ископаемых. Так, по таким проектам предусматривается вложение инвестиций в определенных объемах и представление по данному факту отчетов. По данной категории споров вынесено следующее определение: 6001-22-12/6под/2 от 18 января 2022 года по подсудности спора ТОО «Nova Цинк» к ДГД по Карагандинской области.

Ввиду наличия контракта на недропользование от 27 июня 1998 года иск товарищества к ДГД в части бездействии органа государственных доходов по уплате пени за несвоевременный возврат НДС был определен ВС как подсудный СМАС по г. Нур-Султан.

Отдельно отмечаем, что инвестиционные споры, рассмотренные специализированным межрайонным экономическим судом (СМЭС) по г.Нур-Султан в порядке апелляционного обжалования, пересматриваются в административной коллегии по г. Нур-Султан и далее в СКАД.

Например, иск юридического лица, имевшего контракт на добычу песка к акиму в связи с непредставлением земельного участка согласно горному отводу к контракту на недропользование был рассмотрен СМЭС по городу Нур-Султан, как инвестиционный спор и далее в ВС (постановление СКАД ВС 6001-22-00-6ап/171 от 3 мая 2022 года).

В целом любой истец, представляющий иск согласно инвестиционной подсудности, должен представить доказательства того, что он осуществил инвестиции в проект (Определение 6001-22-00-6аи/1 от 27 января 2022 года).

2.2.2.Также определениями судей СКАД было решено, что споры юридических лиц, имеющих инвестиционные контракты и контракты естественных монополистов при наличии договора государственного – частного партнерства (ГЧП), в том числе договора концессии, также являются инвестиционными спорами (определение 6001-22-12/6под/12 от 09 июня 2022 года).

В данном споре согласно совместному приказу Министерства энергетики и Департамента Комитета по регулированию естественных монополий и защите конкуренции МНЭ РК по ЮКО утверждена инвестиционная программа истца на 2017-2021 годы. Согласно инвестиционной программе, сумма инвестиции без НДС составляют за 2017 года – 450 210 000 тенге, за 2018 год – 467 148 000 тенге, за 2019 год – 484 915 000 тенге, за 2020 год – 509 950 000 тенге, за 2021 год – 517 563 000 тенге.

Исходя из изложенного, СМАС Туркестанской области определил, что истец является инвестором, СКАД с такой позицией согласился, при условии, если имеется договор ГЧП или концессии, и он может быть представлен суду.

2.2.3 В тех, случаях, когда филиал иностранной компании либо юридическое лицо, которое имеет 50 и более процентов уставного капитала, имеют претензию к налоговому органу, то такой спор может быть рассмотрен СМАС по г. Нур-Султан, если такой субъект посредством учредительных документов, финансовой отчетности сможет подтвердить свои инвестиции капитального характера (определение 6001-22-00-6аи/1 от 27 января 2022 года по иску ТОО Schachtbau Kasachstan к УГД по Хромтаускому району ДГД по Актюбинской области).

В данном определении было указано, что немецкий учредитель имеет 50% вклада в уставный капитал. Вместе с тем, само иностранное юридическое лицо не является стороной спора. Уведомление УГД касается КПН у источника выплаты. Соответственно, спорные правоотношения не связаны с вопросом инвестиций в товарищество.

Создание рабочих мест и исключительно торговая (дистрибьютерская) деятельность не рассматриваются в качестве инвестиционной для целей судопроизводства. Указанный подход не исключает судебной защиты иностранного капитала, так как указанные споры могут быть рассмотрены по территориальному признаку.

**2.3 Государственная пошлина**

2.3.1 Налоговый кодекс определяется специальную государственную пошлину для налоговых споров. Для обжалования действий (решений УГД, ДГД, КГД) и уведомлений камерального контроля применяется 5 МРП.

Для обжалования уведомлений по результатам налоговых проверок применяется 1 процент от дополнительно начисленной суммы, но не более 20 000 МРП.

При этом гос пошлина уплачивается за каждое требование. Например, в постановлении 6001-22-00-6ап/830 от 28 июня 2022 года СКАД указал на подобный недочет, где была уплата государственной пошлины только за одно требование, хотя их было три:

- о признании незаконным и отмене уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля,

- о признании незаконным и отмене решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, не исполненным, признании незаконным и

- отмене решения по результатам рассмотрения жалобы.

2.3.2 При этом, СКАД также отмечает тот факт, что органы государственных доходов освобождены от уплаты государственной пошлины. Однако, в случае проигрыша спора, они не освобождены от возмещения судебных расходов (статья 109 ГПК).

2.3.3 Отдельно вопрос государственной пошлины был рассмотрен в постановлении № 6001-22-00-6ап/123 от 3 марта 2022 года по кассационной жалобе ТОО «Asia Coal Treid» к ДГД по г. Алматы» на определение СМАС г. Алматы от 8 октября 2021 года и определение судебной коллегии по административным делам Алматинского городского суда от 11 ноября 2021 года.

ТОО обратилось в суд с исковым заявлением к ДГД о признании обременяющего уведомления, не имеющим больше юридической силы, так как уведомление прекратило свое действие с направлением уголовного дела на новое досудебное расследование.

В данном споре в целом истец полагал, что хотя у него и была проведена налоговая проверка, но уведомление по ее результатам не является стандартным уведомлением. Так по проверкам, проводимым в рамках уголовного дела, уведомление выносится только после того, как такое уголовное дело завершается согласно пункту 4 статьи 159 Налогового кодекса.

В ситуации истца, уголовное дело было направлено на пересмотр, то есть фактически оно не завершилось. Соответственно, истец считал, что и уведомление было вынесено преждевременно, и его можно рассматривать как действие, для обжалования которого предусмотрена государственная пошлина в размере 5 МРП.

Определением СМАС от 8 октября 2021 года иск возвращен ввиду недоплаченной государственной пошлины и пропущенного срока обращения в суд. Определением апелляционной инстанции определение СМАС осталось без изменений.

Местные суды сочли, что истцом некорректно рассчитана государственная пошлина (в сумме 14 585 тенге, как по требованию неимущественного характера, хотя истцом фактически оспаривается уведомление).

Согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса при оспаривании уведомлений по результатам акта налоговой проверки размер государственной пошлины составляет 1 процент от оспариваемой суммы налогов, но не более 20 000 МРП.

Исходя из статьи 6 Налогового кодекса, платежи в бюджет должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве всех оснований и порядка возникновения и исполнения налогового обязательства. Согласно статье 5 Налогового кодекса налогоплательщик обязан исполнить налоговое обязательство в соответствии с налоговым законодательством в полном объеме.

Подпункт 4) пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса относительно размера государственной пошлины в размере 1 процента, но не более 20 000 МРП при обжаловании уведомлений по актам проверок является императивной. Норма не содержит альтернативы в отношении таких уведомлений. Так, Налоговый кодекс не дифференцирует уведомления по результатам налоговых проверок в зависимости от ситуации их вынесения.

Соответственно, СКАД приходит к выводу, что независимо от оснований для оспаривания уведомления по результатам налоговых проверок Налоговым кодексом предусмотрен единый размер государственной пошлины.

Такое уведомление подлежит обжалованию согласно статье 132 АППК с подачей иска об оспаривании с уплатой государственной пошлины, предусмотренной для обжалования уведомлений о результатах проверки согласно подпункту 4 пункта 1 статьи 610 Налогового кодекса. Исходя из изложенного, позиция местных судов в части размера государственной пошлины является законной.

**2.4. Особенности обжалования в апелляционном и кассационном порядке**

С внесением поправок в статьи 401 и 435 ГПК, вступивших в силу с 1 января 2022 года, в целях упорядочивания практики региональных административных органов и обеспечению единой политики центральных административных органов к вопросам, находящимся в их компетенцию, для подачи жалобы в апелляционную и кассационную инстанции, налоговому органу требуется согласование с вышестоящим органом.

Так, УГД при подаче жалобы в апелляционном порядке следует получить одобрение от ДГД. В целом по республике подобные согласования УГД были получены. Чаще всего вопрос касался уведомлений камерального контроля.

Для обжалования в кассационном порядке УГД следовало получить согласование от КГД.

При этом, ДГД при обжаловании решений в отношении его действий и актов следовало получить согласование КГД при апелляционном обжаловании и МФ для целей кассационного обжалования.

В ряде случаев суды возвращали кассационные жалобы в связи с отсутствием согласования от МФ.

Также имели место случаи, когда ДГД при наличии доверенности от вышестоящего органа сам себе согласовывал подачу жалобы, особенно активно реализовывался такой подход ДГД по Кызылординской области.

Подобного рода согласования не отражают сути поправок, направленных на единообразную практику налоговых органов по республике и исключение необоснованных исков, вовлечение налогоплательщиков в орбиту судебного обжалования в случаях, когда это не требуется. По указанным причинам судом кассационной инстанции подобные жалобы возвращались.

Органами государственных доходов также обжаловались в суд кассационной инстанции определения судов апелляционной инстанции по возврату кассационных жалоб. Указанные жалобы не рассматривались кассационной инстанции, так как данные определения не являются преграждающими, то есть они носят устранимый характер. Налоговые органы при получении согласования могут повторно обратиться в суд.

1. **Практика применения норм материального права**

**3.1 Сроки давности**

Налоговое законодательство имеет свой отраслевой срок давности, который привязан к налоговому обязательству. Суть налогового обязательства раскрывается в Налоговом кодексе.

В соответствии с пунктом 2 статьи 31 Налогового кодекса во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

1) встает на регистрационный учет в налоговом органе (например, в качестве плательщика НДС);

2) ведет учет объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением (например, налог на землю, имущество, транспорт);

3) исчисляет, исходя из объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и платежей, подлежащие уплате в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним в соответствии с [Особенной частью](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z3667) Налогового Кодекса;

4) составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы и иные формы, установленные Налоговым кодексом, налоговым органам в установленном порядке;

5) уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и платежам в бюджет в соответствии с [Особенной частью](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z3667) Налогового Кодекса.

Согласно пункту 1 статьи 48 Налогового кодекса, исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого:

1. налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет;
2. налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность,
3. налогоплательщик, (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.

Таким образом, Налоговый кодекс ограничивает круг вопросов, в отношении которых применяется срок давности.

Например, физическим лицом был подан иск о признании незаконными действий по вынесению уведомления и налогового приказа, о признании незаконным уведомления и налогового приказа в отношении задолженности указанного лица, сложившейся с 2009 по 2014 годы.

Уведомление о налоговой задолженности были сформировано в 2020 году, приказ о взыскании – в 2021 году. Истец полагал, что налоговый орган не имеет права принимать меры по взысканию задолженности ввиду истечения сроков давности.

Коллегия Верховного Суда в постановлении 6001-22-00-6ап/379 от 2 июня 2022 года изложила следующие выводы.

Согласно пункту 1 статьи 478 Налогового кодекса от 10 декабря 2008  
года № 99-IV (далее – НК 2008) физические лица, получившие земельный участок во временное возмездное землепользование (аренду), являются плательщиками платы. Так, истец является плательщиком по данному обязательству.

В соответствии с пунктом 1 статьи 481 НК 2008 сумма платы исчисляется на основании заключенного договора. Согласно пункту 6 этой же статьи истец, не являясь индивидуальным предпринимателем, должен уплачивать суммы платы не позднее 25 февраля за отчетный период.

При этом, в соответствии с пунктом 1 статьи 483 НК 2008, такие физические лица не представляют в налоговые органы налоговую отчетность (расчет сумм текущих платежей) для целей исчисления платы.

Плата начисляется налоговым органом самостоятельно на основании данных от ГУ «Отделом земельных отношений города Кокшетау». Как видно из абсолютного лицевого счета истца по коду 105 315 «Плата за пользование земельными участками», налоговым органом ежемесячно с 2009 по 2021 годы производилось начисление платы на основании реестров к начислению.

Таким образом, фактически обязательством истца было только осуществление оплаты на основании договора. Указанная плата должна была зачитываться информационными системами налогового органа против начисления на лицевом счете.

Согласно абсолютному лицевому счету истца начисление налога произведено в период с 2009 по 2014 годы, то есть в рамках срока исковой давности. При этом, истец не имеет просроченного обязательства по представлению расчета по исчислению платы.

СКАД отмечает, что статья 48 Налогового кодекса 2017 года не ограничивает налоговый орган временными рамками для сбора недоимки (сумма платежей и пени).

Таким образом, судебная коллегия приходит к выводу, что налоговый орган, своевременно исчислив и начислив плату на лицевой счет истца, не был ограничен в праве требования уплаты задолженности. Из изложенного следует, что в отношении взыскания недоимки срок давности не применяется.

Следует отметить, что если бы начисление налога не было произведено налоговым органом либо налогоплательщиком своевременно (в зависимости от того, кто должен был произвести начисление), то в силу установленных сроков давности в 2020 году за 2009-2014 годы произвести дополнительное начисление налогов было бы нарушением положений статьи 48 Налогового кодекса 2017 года.

Другой пример уже в более позднем периоде представлен в деле по налогу на прирост стоимости №6001-22-00-6ап/1103 от 20 октября 2022 года. Здесь уведомление было выставлено в 2019 году, когда срок давности составлял 5 лет. Уже с 1 января 2020 года срок давности был уменьшен до 3 лет. Соответственно, налоговый орган успел своевременно выставить уведомление. Однако решение по данному уведомлению о признании его неисполненным было вынесено лишь спустя 3 года, то есть в 2021 году. Это было одно из оснований признания решения незаконным.

В целом вопрос пропуска срока достаточно часто ставится истцами – физическими лицами по спору о налоге на транспорт (№6001-22-00-6ап/633 от 18 октября 2022 года, №6001-22-00-6ап/1107) и налогу на прирост стоимости имущества.

**3.2 Доказательства и доказывание**

Согласно пункту 2 статьи 129 АППК в административном процессе бремя доказывания лежит на административном органе. Истец в соответствии со своими возможностями обязан участвовать в собирании доказательств. Вне зависимости от поданного иска истец должен время, когда ему стало известно о нарушении его прав, свобод, законных интересов.

Также важным является то, что налоговый орган при доказывании в суде не может использовать новые аргументы, если они не были до этого отражены в акте налоговой проверки, в уведомлении или ином обжалуемом административном акте.

Так, одним их инструментов налогового администрирования является проведения налогового обследования. Как правило, мероприятие проводится для подтверждения факта отсутствия налогоплательщика на месте его государственной регистрации.

В постановлении 6001-22-00-6ап/2 от 24 февраля 2022 года судебная коллегия по иску ТОО «ДЭЛ плюс» к УГД ЗКО делает оценку следующим фактам.

В связи с невозможностью вручения акта налоговой проверки по причине отсутствия ТОО по юридическому адресу был составлен акт налогового обследования от 11 декабря 2019 года. С данным актом истец не был согласен, так как имеется заключение судебно-почерковедческой экспертизы, в соответствии с которым подпись понятого в данном акте выполнена не Султановым Г.Р., в другим лицом, в связи с чем данный акт не может быть законным.

Решением СМАС от 10 сентября 2021 года иск ТОО «ДЭЛ плюс» удовлетворен, и акт налогового обследования Департамента от 11 декабря 2019 года признан незаконным. В адрес ответчика за допущенные нарушения налогового законодательства судом вынесено частное определение. Постановлением судебной коллегии по административным делам Западно-Казахстанского областного суда от 25 ноября 2021 года решение СМАС оставлено без изменений.

Как было пояснено на судебном заседании, проверяющие знали фактический адрес, по которому находилось ТОО. Вместе с тем, проверяющие хотели вручить акт налогового обследования по адресу, указанному в регистрационных данных. Проверяющему не представилось возможным вручить предварительный акт налоговой проверки в связи с длительной служебной командировкой руководителя предприятия. Соответственно, проверяющим по месту нахождения налогоплательщика составлен акт налогового обследования от 11 декабря 2019 года.

Согласно данному акту, он составлен в присутствии двух понятых. На основании заявления одного из понятых в рамках досудебного расследования была назначена судебно-почерковедческая экспертиза, согласно которой подпись понятого в данном акте выполнена не им. Производство по материалам досудебного расследования было прекращено на основании пунктов 1 и 2 статьи 35 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан (УПК).

В данном случае со стороны проверяющего ДГД была нарушена процедура проведения налогового обследования, и данный акт составлен без фактического привлечения второго понятого.

Процедура проведения налогового обследования регламентирована пунктами 1, 2 статьи 70 Налогового кодекса, в соответствии с которого налоговое обследование – это одна из форм государственного контроля, осуществляемая налоговыми органами с целью подтверждения фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика.

Процедура участия понятых предусмотрена статьей 71 Налогового кодекса, которой регламентированы действия должностных лиц налогового органа по привлечению понятых. Налоговым органом был нарушен установленный порядок. Представители ответчика не оспаривают факт того, что подпись одного из понятых в акте налогового обследования совершена не понятым. Ответчик также не обжалует частное определение по факту нарушения со стороны государственного органа.

Согласно пункту 3 статьи 158 Налогового кодекса завершением срока налоговой проверки считается день вручения налогоплательщику акта налоговой проверки. В соответствии с пунктом 1 статьи 159 Налогового кодекса по завершении налоговой проверки налоговым органом выносится уведомление о результатах проверки, которое направляется (вручается) налогоплательщику в порядке и сроки, которые установлены в соответствии со статьями 114 и 115 настоящего Кодекса. Следовательно, в результате налогового обследования и данного акта налоговым органом на основании уведомления о результатах проверки №60 от 11 декабря 2019 года доначислена сумма налогов в размере 207 594 760 тенге. Данное уведомление в указанной части истцом было оспорено в суд.

Согласно частям 1, 3 статьи 13 АППК доверие участника административной процедуры к деятельности административного органа, должностного лица охраняется законами Республики Казахстан.

Незаконный административный акт, принятый по вине административного органа, должностного лица не может повлечь обременяющие последствия для участника административной процедуры.

Представители налогового органа пояснили, что у них была необходимость завершения налоговой проверки и вручения акта налоговой проверки до 31 декабря 2020 года ввиду того, что с 1 января 2020 года срок исковой давности должен был быть уменьшен с 5 до 3 лет согласно поправкам в налоговое законодательство. При этом, представитель ДГД полагает, что ТОО намеренно уклонялось от вручения результатов налоговой проверки ввиду указанных поправок. Ответчик полагает, что признание акта налогового обследования незаконным влечет риск признания результатов налоговой проверки незаконным в части 2015 и 2016 годов.

Однако коллегия полагает, что предметом спора является непосредственно порядок составления акта налогового обследования. Принцип охраны права на доверие, предусмотренный статьей 13 АППК, гласит о недопустимости наступления обременяющих последствий для участника административной процедуры от незаконных действий, совершенных по вине административного органа. Действия (бездействие) налогоплательщика и риски, связанные с несвоевременным вручением акта налоговой проверки не могут быть рассмотрены в качестве оправдания для фальсификации акта налогового обследования.

Коллегия не принимает довод ДГД относительно того, что правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям. Так, подделка подписи не является формальным основанием, и по данному факту было возбуждено уголовное дело. Соблюдение норм Налогового кодекса самими налоговыми инспекторами является неотъемлемой частью охраны права налогоплательщиков на доверие органам государственных доходов. Акт налогового обследования признан незаконным.

Еще одним важным аспектом доказывания является активная роль судьи. Постановлением №6001-22-00-6ап/48 от 31 марта 2022 года отменены судебные акты нижестоящих судов в связи с тем, что не до конца была реализована активная роль суда.

Кожемякин А.Н. обратился в суд с иском об оспаривании действий Управления по начислению налога на транспорт, мотивируя тем, что с 12 октября 2012 года является собственником автомобиля марки «Dodge Ram 3500» 2003 года выпуска, категория – «С» (грузовой автомобиль).

19 апреля 2021 года Управлением вынесено извещение о наличии непогашенной суммы налоговой задолженности по налогу на данное транспортное средство в сумме 858 576 тенге, пени в размере 225 495 тенге. Налоговым органом налог на транспорт начислен исходя из ставки, установленной для автомобилей категории «В» (легковые автомобили) по объему двигателя.

Истец считает, что действия ответчика по доначислению налога на транспортные средства как на легковой автомобиль являются незаконными, поскольку его автомобиль марки «Dodge Ram 3500» относится к грузовому автотранспорту и зарегистрирован в установленном законом порядке как грузовой автомобиль.

Представитель ответчика Өтебай М.Б. просит кассационную жалобу истца оставить без удовлетворения, поясняя, что налоговым органом исчисление налога на транспорт произведено на основании сведений автоматизированных данных ГАИ. Автомобиль истца является пикапом, соответственно при исчислении налога на транспорт налоговый орган применил подпункт 1) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса как для легковых автомобилей по объему двигателя.

Местные суды отказали в удовлетворении иска, применив подпункт 1) пункт 4 статьи 492 Налогового кодекса. Они пришли к выводу, что автомобиль истца по сведениям органов административной полиции относится к категории «пикап» и для целей налогообложения является легковым автомобилем.

Однако СКАД не может согласиться с указанными выводами местных судов по следующим основаниям.

Подпунктом 2) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса предусмотрено, что к грузовым автомобилям относятся автомобили категории С (включая СЕ, С1Е, С1), если иное не установлено подпунктом 1) настоящего пункта.

Из свидетельства о регистрации транспортного средства следует, что автомобиль истца Кожемякина А.Н. марки «Dodge Ram 3500», 2003 года выпуска, относится к категории – «С» (грузовой автомобиль).

Однако как указано выше подпунктом 1) пункта 4 статьи 492 Налогового кодекса установлено иное, а именно то, что для целей настоящего Кодекса к легковым автомобилям относятся моторные транспортные средства на шасси легкового автомобиля с платформой для грузов и кабиной водителя, отделенной от грузового отсека жесткой стационарной перегородкой (автомобили-пикапы).

Исходя из приведенной нормы закона, ключевым критерием отнесения моторного транспортного средства к легковым автомобилям является его шасси, то есть автомобиль-пикап должен быть на шасси легкового автомобиля.

Между тем, суд при определении шасси автомобиля истца Кожемякина А.Н. сослался лишь на сведения, предоставленные в автоматизированном режиме ГАИ.

Согласно статье 16 АППК административное судопроизводство осуществляется на основе активной роли суда.

В нарушение принципа активной роли суда Управление административной полиции Департамента полиции Карагандинской области в качестве заинтересованного лица к делу судом не привлекалось, предоставленные им сведения в автоматизированном режиме не проверялись, запрос в уполномоченный орган судом не направлялся.

В соответствии со статьей 110 АППК, доказательства по административным делам в судебном разбирательстве подлежат непосредственному исследованию.

Имевшееся заключение специалиста суд не исследовал, не дал ему правовой оценки и в нарушение статьи 226 ГПК в решении не привел доводы, по которым отвергает это заключение в качестве доказательства по делу.

Суд, не обладая специальными научными знаниями, не назначая судебную автотехническую экспертизу, не имея достоверных и достаточных доказательств, пришел к выводу о том, что автомобиль истца Кожемякина А.Н. марки «Dodge Ram 3500» относится к легковым автомобилям, соответственно налог на транспорт исчисляется по объему двигателя автомашины.

По данному делу суд не проверил правильность проведения налоговым органом предусмотренной налоговым законодательством административной процедуры с соблюдением всех последовательных этапов, также не выяснил, имел ли место административный акт, вынесенный по результатам административного действия, не установил вид и форму этого акта (уведомление, извещение).

Таким образом, местными судами не принято достаточных мер к всестороннему, полному и объективному выяснению обстоятельств, имеющих значение для дела, неправильно применены нормы материального и процессуального права, не соблюдены принципы административного судопроизводства.

Вопрос доказывания также весьма остро стоит по спорам по результатам налоговых проверок. Весьма часто налоговые органы опираются лишь на данные налоговых отчетностей без проведения встречных налоговых проверок, оценки первичной документации, коэффициента налоговой нагрузки и модели бизнеса в целом. В таких случаях, СКАД считает, что налоговый орган не обеспечил свои выводы по вычетам и зачету налогов достаточной доказательственной базой. Это также прослеживается в постановлениях СКАД в более поздних периодах (№6001-22-00-6ап/1113 от 20 октября 2022 года, 6001-22-00-6ап/378(2) от 13 октября 2022 года, №6001-22-00-6ап/855 от 20 сентября 2022 года).

**3.3 Регистрация в качестве плательщика по НДС**

Одной из форм государственного контроля, согласно подпункту 1) пункта 4 статьи 69 «Налоговый контроль» Налогового кодекса, является регистрация налогоплательщиков в налоговых органах.

При этом для целей НДС регистрация в качестве плательщика НДС является условной. Так постановка на учет является обязательной при достижении порогового значения оборота в 30 000 МРП.

В постановлении № 6001-22-00-6ап/245 от 21 апреля 2022 года СКАД дает оценку данному вопросу.

Товариществом «Fermastat» за первое полугодие 2018 года предоставлена налоговая отчетность по форме ФНО 910.00, согласно которой оборот составил 57 724 050 тенге. За второе полугодие 2018 года предоставлена налоговая отчетность по форме ФНО 910.00, где оборот составил 56 973 696 тенге. Итого облагаемый оборот за 2018 год составил 114 697 746 тенге.

19 мая 2021 года Управлением в адрес Товарищество выставлено уведомление об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан, в котором указано на необходимость произвести постановку на регистрационный учет по НДС.

Решением ДГД по Мангистауской области жалоба Товарищества на оспариваемое уведомление оставлена без удовлетворения.

Отказывая в удовлетворении иска, суды первой и апелляционной инстанций исходили из того, что оспариваемое уведомление соответствует требованиям пункта 7 статьи 82 и не противоречит требованиям статей 94, 96 Налогового кодекса, а также порядку выставления уведомления об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан, содержание уведомления соответствует требованиями статей 114, 115 Налогового кодекса.

Данные выводы судов первой и апелляционной инстанций являются обоснованными, они соответствуют нормам налогового законодательства.

Пунктами 1, 2 и 4 статьи 82 Налогового кодекса предусмотрено, что обязательной постановки на регистрационный учет по НДС подлежат в частности юридические лица – резиденты.

В случае, если размер оборота для целей постановки на регистрационный учет по НДС превышает в течение календарного года минимум оборота, лица, подлежащие постановке на регистрационный учет по НДС, указанные в пункте 1 настоящей статьи, обязаны подать в налоговый орган по месту нахождения налоговое заявление о регистрационном учете по НДС.

Минимум оборота составляет 30 000-кратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на 1 января соответствующего финансового года.

В соответствии с пунктом 7 статьи 82 Налогового кодекса при выявлении лица, указанного в пункте 1 настоящей статьи, не представившего налоговое заявление для постановки на регистрационный учет по НДС, в порядке, определенном пунктом 2 настоящей статьи, налоговый орган не позднее пяти рабочих дней с момента выявления такого налогоплательщика направляет ему уведомление об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан в порядке, определенном [статьей 115](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z115) настоящего Кодекса.

В данном случае, нарушение было выявлено в ходе проведенного анализа Департаментом, которым и было поручено Управлению выставить уведомления в отношении юридических лиц, указанных в приложении и предоставить информацию в срок до 17 мая 2021 года.

После чего, 19 мая 2021 года Управлением было сформировано и направлено в отношении Товарищества уведомление об устранений нарушений налогового законодательства, поскольку по представленным декларациям размер оборота истца за 2018 год превысил минимум оборота установленного Налоговым кодексом в размере 30 000-кратного месячного расчетного показателя.

Из содержания данного уведомления видно, что оно вынесено на основании подпункта 12) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса, то есть об устранении нарушений налогового законодательства Республики Казахстан.

Доводы истца о том, что Управлением вынесено уведомление по результатам камерального контроля, не заслуживают внимания, поскольку в материалах дела нет достаточных данных, свидетельствующих о проведении налоговым органом камерального контроля.

Установлено, что факт нарушения налогового законодательства Товариществом выявлен Департаментом, которым и дано указание Управлению о необходимости вынесения уведомления в адрес Товарищества, поэтому отсутствовала необходимость в проведении камерального контроля.

Также следует учесть, что подача заявления о регистрационном учете по НДС является обязанностью Товарищества, которое не отрицает факт превышения оборота за 2018 год 30 000-кратного месячного расчетного показателя.

Из пояснений представителя Товарищества Асауовой М.С., данных на судебном заседании кассационной коллегии, видно, что Товарищество, не отрицая факт превышения оборота за 2018 года 30 000-кратного месячного расчетного показателя, до настоящего времени не подавало заявление в налоговый орган о постановке на регистрационный учет по НДС.

Изложенное свидетельствует, что Товариществом в течение длительного времени не выполняется его налоговая обязанность, предусмотренная статьей 82 Налогового кодекса, хотя оно надлежащим образом уведомлено об этом и факт нарушения налогового законодательства им не отрицается.

Согласно пунктам 4 и 5 статьи 8 Гражданского кодекса Республики Казахстан (ГК) граждане и юридические лица должны действовать при осуществлении принадлежащих им прав добросовестно, разумно и справедливо, соблюдая содержащиеся в законодательстве требования, нравственные принципы общества. Не допускаются действия граждан и юридических лиц, направленные на причинение вреда другому лицу, на злоупотребление правом в иных формах, а также на осуществление права в противоречие с его назначением. В случае несоблюдения указанных требований суд может отказать лицу в защите принадлежащего ему права.

В данном случае суд кассационной инстанции в действиях Товарищества усматривает злоупотребление правом, так как Товариществом в течение длительного времени не выполняется его налоговая обязанность на подачу заявления в налоговый орган для постановки на регистрационный учет по НДС, хотя оно надлежащим образом уведомлено об этом и указанный факт нарушения налогового законодательства им не отрицается.

Следует учесть, что Товариществом административный иск по данному делу инициирован на основании неправильного указания в письмах Департамента и Управления о проведении в его отношении камерального контроля, хотя оспариваемое уведомление вынесено на основании подпункта 12) пункта 2 статьи 114 Налогового кодекса.

При таких обстоятельствах основания для удовлетворения кассационной жалобы не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

**3.4.Уплата налогов с земли, имущества, транспорта**

3.4.1. Судебная коллегия разграничивает налоговые обязательства физических лиц от индивидуальных предпринимателей. Так в постановлении 6001-22-00-6ап/563 от 23 июня 2022 года описывается ситуация, когда индивидуальный предприниматель (ИП) «Адильжан» Баишева Ә.С. обратилась в суд с иском к УГД об оспаривании действий по выставлению уведомления от 23 сентября 2021 года № 17000106556 о непредставлении налоговой декларации формы Ф-700.00 за 2018 год в срок, и признании незаконным и отмене данного уведомления.

Решением СМАС от 30 ноября 2022 года в удовлетворении иска отказано в полном объем. Постановлением суда апелляционной инстанции от 18 февраля 2022 года решение оставлено без изменений.

В кассационной жалобе истец указывает следующие доводы.

В качестве ИП Баишева Ә.С. зарегистрировалась в 2019 году, нежилое помещение введено в эксплуатацию для целей ИП в 2019 году, и первый отчетный период деятельности является 2019 год, а не 2018 год.

Следовательно, за 2018 год истец не должен сдавать декларацию как индивидуальный предприниматель, поскольку такую деятельность не осуществлял. Уведомление выставлено не физическому лицу Баишевой Ә.С., а ИП. Это прямо указано в самом уведомлении. Также заблокирован банковский счет ИП.

Судебная коллегия приходит к выводу, что согласно статье 530 Налогового Кодекса, физическое лицо, не являющееся ИП по объектам обложения, подлежащим использованию в предпринимательской деятельности, исчисляет и уплачивает налог на имущество и представляет налоговую отчетность по данному виду налога в порядке, определенном [главами 62](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z9320), [63](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z9359) и [64](http://zan.kz/rus/docs/K1700000120#z9371) Налогового Кодекса для индивидуальных предпринимателей, применяющих специальный налоговый режим для субъектов малого бизнеса.

Таким образом, Баишева Ә.С., не осуществляя предпринимательскую деятельность в качестве ИП в 2018, но имея на праве собственности нежилое помещение, должна была самостоятельно представить налоговую отчетность за 2018 год как физическое лицо.

При этом уведомление, направленное в адрес ИП, должно быть исполнено ИП. Ввиду отсутствия ИП в 2018 году, уведомление, направленное в адрес физического лица, не является законным. Так, фактически исполнение данного уведомления за 2018 года от имени ИП, не приводит к тому, что сама Баишева Ә.С. исполнила свое обязательство по представлению отчетности.

Так могла образоваться переплата у ИП в рамках некорректно представленной декларации (уведомление о принятии налоговой отчетности от 27 декабря 2021 года от ИП Адильжан на КБК 104101). При этом на КБК 104102 для физических лиц у самой Баишевой Ә.С. будет отсутствовать необходимая декларация и причитающийся налог.

Согласно статье 79 АППК, административный акт должен быть ясным для понимания, обеспечивать единообразное применение, исчерпывающе определять круг лиц, на которых распространяется его действие. В рассматриваемом деле уведомление таковым не является.

Исходя из вышеизложенного, требования истца являются обоснованными, а выводы местных судов сформированы с нарушением норм материального права.

3.4.2. Также вопрос взыскания задолженности по налогу на транспортные средства рассмотрен в постановлении № 6001-21-00-6ап/112 от 5 апреля 2022 года.

Истец обратился в суд с административным иском к УГД по Талгарскому району, ЧСИ Шопышеву М.У. о признании незаконными действий налогового органа по передаче на исполнение налогового приказа, признании незаконными действий судебного исполнителя по возбуждению исполнительного производства.

СМАС №2 Алматинской области вынес решение от 15 сентября 2021 года об отказе в удовлетворении административного иска. Постановлением судебной коллегии по административным делам Алматинского областного суда 19 октября 2021 года решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Представитель истца указывает в ходатайстве, что истец является пенсионером, не заходил на сайт «электронное правительство», а ключ электронной цифровой подписи (далее – ключ ЭЦП) получил после того, как получил письмо от судебного исполнителя, в связи с чем не знал о поступившем уведомлении и налоговом приказе от налогового органа.

Судебная коллегия не может признать данные доводы правомерными, так как установлено, что истец являлся зарегистрированным пользователем веб-портала «электронного правительства», а получение ключа ЭЦП является правом и открытой возможностью граждан Республики Казахстан, предусмотренной действующим законодательством.

Таким образом, контроль за поступлением уведомлений на веб-портал «электронного правительства» в адрес пользователя лежит на самом пользователе.

Кроме того, пунктом 1 статьи 115 Налогового кодекса предусмотрены случаи, в которых уведомление, направленное одним из нижеперечисленных способов, считается врученным налогоплательщику (налоговому агенту). При отправке уведомления электронным способом, согласно второму абзацу вышеназванного пункта оно считается врученным с даты доставки уведомления в личный кабинет пользователя на веб-портале "электронного правительства".

Тем самым законодательством предусмотрено, что основанием для того, чтобы считать уведомление врученным электронным способом является дата доставки, а не дата его прочтения, отмеченная на портале «электронного правительства».

То же касается и налогового приказа, относительно которого в пункте 2 статьи 128 Налогового кодекса указано следующее: «При непогашении физическим лицом налоговой задолженности налоговый орган не позднее пяти рабочих дней со дня вручения налогового приказа, подлежащего вручению физическому лицу в порядке, установленном пунктом 1 статьи 115 настоящего Кодекса, направляет такой налоговый приказ в соответствующие органы юстиции по территориальности либо в региональную палату частных судебных исполнителей для принудительного исполнения в порядке, определенном законодательством Республики Казахстан об исполнительном производстве и статусе судебных исполнителей.»

Довод истца о том, что судебный исполнитель нарушил норму, установленную пунктом 2 статьи 58 Закона, обратив взыскание на деньги, находившиеся на банковских счетах должника в жилищных строительных сберегательных банках в виде жилищных строительных сбережений, не соответствуют действительности.

Подпунктом 3 пункта 2 данной статьи предусмотрено, что не допускается обращение взыскания на деньги, находящиеся на банковских счетах в жилищных строительных сберегательных банках в виде жилищных строительных сбережений, накопленных за счет использования жилищных выплат. Таким образом, запрет касается сбережений, накопленных за счет использования жилищных выплат, в то же время представителем истца не представлено доказательств того, что деньги на сберегательном счету истца в жилищном строительном сберегательном банке накоплены за счет таких выплат.

Кроме того, необходимо отметить, что статьей 5 Налогового кодекса установлен принцип обязательности налогообложения, согласно которому налогоплательщик обязан исполнять налоговое обязательство, налоговый агент – исчислять, удерживать и перечислять налоги в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан в полном объеме и в установленные сроки.

При этом истец, имея в наличии транспортные средства и возможность доступа к веб-порталу «электронного правительства», не предпринимал необходимых действий для выяснения сроков оплаты, наличия задолженности, а также не оплачивал налог своевременно и добровольно после истечения срока оплаты.

Судебная коллегия считает, что местными судами дана правильная оценка действиям УГД по Талгарскому району, ЧСИ Шопышева М.У. относительно исполнения ими обязанностей, возложенных действующим законодательством.

**3.5. Уведомления камерального контроля**

Как правило, налогоплательщики обжалуют действия в виде выставления уведомления, само уведомление и (или) решение налогового органа о признании уведомления неисполненным.

**3.5.1 Способы исполнения уведомления**

3.5.1.1 Согласно пункту 2 статьи 94 Налогового Кодекса целью камерального контроля является предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля.

Пункт 2 статьи 96 Налогового кодекса предусматривает два способа исполнения уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, налогоплательщиком: - в случае согласия - посредством устранения выявленных нарушений; - в случае несогласия - посредством представления пояснения по выявленным нарушениям на бумажном или электронном носителе.

Исполнение уведомления осуществляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем его вручения (получения). Таким образом, представление пояснения о несогласии с уведомлением признается исполнением уведомления и прекращает его действие.

Соответственно, налоговый орган может вынести решение о признании уведомления неисполненным только в случаях, когда:

1) пояснение не соответствует по форме и содержанию требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса;

2) пояснение не подлежит представлению налогоплательщиком в случаях, указанных в пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса и нарушения не устранены.

Вышеуказанный перечень оснований для признания уведомления по результатам камерального контроля неисполненным является исчерпывающим.

Так, постановлениями №6001-22-00-6ап/114 от 3 марта 2022 были оставлены в силе Решение СМАС ВКО от 9 сентября 2021 года и постановление судебной коллегии по административным делам Восточно-Казахстанского областного суда от 18 ноября 2021 года по иску ТОО «ВКСтройГрупп».

Аналогичный подход отражен и в Постановлении №6001-22-00-6ап/3 от 3 марта 2022 года, которым судебные акты местных судов по Актюбинской области оставлены без изменений. При этом в данном постановлении делается акцент на том, что к пояснению необязательно было прикладывать документы, так как вся необходимая информация была отражена в форме налоговой отчетности.

Из материалов дела следует, что 3 марта 2021 года Управлением выставлено в адрес товарищества «Актюбинская медная компания» уведомление № 061682500004 об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля за 4 квартал 2019 года, о занижении суммы подоходного налога у источника выплаты с доходов нерезидентов. Товариществом направлено в налоговый орган пояснение на уведомление.

Управлением вынесено решение о признании уведомления неисполненным, поскольку предоставленный товариществу нерезидентом ООО «Уралспецтехника» в аренду вагон классифицируется как оборудование. В связи с чем, доходы нерезидента от сдачи в аренду оборудования (вагона) подлежат налогообложению у источника выплаты по ставке 15 процентов.

Предусмотренный пунктом 2 статьи 96 Налогового кодекса перечень оснований для признания уведомления по результатам камерального контроля неисполненным является исчерпывающим. Представленное товариществом пояснение соответствуют по форме и содержанию требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, подано с соблюдением установленного законом срока.

Доводы ответчика о том, что истцом к пояснению не приложен договор аренды, заключенный с ООО «Уралспецтехника», в связи с чем, пояснение товарищества не соответствует по форме и содержанию требованиям закона, являются необоснованными.

Из пояснения товариществом от 20 апреля 2021 года следует, что 29 января 2020 года ООО «Уралспецтехника» был выплачен доход от сдачи в аренду имущества, которое находится или будет находиться в Республике Казахстан в сумме 4 276 320 рублей. В соответствии со статьей 648 Налогового кодекса товариществом подтверждено, что отражен вышеуказанный доход в форме налоговой отчетности 101.04 за 4 квартал 2019 года, при этом указан код вида дохода – 1140.

Вышеуказанная информация отражена в отчетности товарищества, предоставление которой не требуется в силу подпункта 2) пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса.

Налоговый орган, оценивая пояснение налогоплательщика на уведомление, проверяет его на предмет соответствия закону по форме и содержанию. При несоответствии его требованиям закона, орган государственных доходов вправе признать уведомление неисполненным.

Следовательно, решение налогового органа о признании уведомления неисполненным должно содержать сведения о неисполнении налогоплательщиком уведомления без обоснования законности уведомления.

В данном случае оспариваемое решение налогового органа не содержит выводов о неисполнении уведомления ввиду несоответствия закону пояснения товарищества по форме и содержанию, в нем вновь указаны выявленные нарушения по существу уведомления, что недопустимо.

3.5.1.2 При этом в том случае, когда нужно приложить документы, но они не приложены, такое уведомление не может считаться исполненным несмотря на своевременное представление пояснения. Так, в постановлении № 6001-21-00-6ап/198 от 17 марта 2022 года описывается следующее.

Из материалов дела следует, что по результатам камерального контроля Управлением в отношении Товарищества было сформировано уведомление об устранении выявленных нарушений от 15 апреля 2021 года в части занижения оборотов по реализации по форме налоговой отчетности 300.00 за период 2020 года на сумму нарушения 106 890 500 тенге.

Товарищество 31 мая 2021 года представило Управлению пояснение о несогласии с уведомлением, ссылаясь на нарушения условий договора по оплате товара со стороны покупателя. Налоговым органом 15 июня 2021 года вынесено решение о признании уведомления неисполненным.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении иска, исходил из того, что оспариваемое решение налогового органа вынесено и основано на требованиях части 4 статьи 96 Налогового Кодекса, поскольку к пояснению истца о несогласии с уведомлением не были приложены документы, подтверждающие доводы истца.

В случае, если в пояснении в качестве основания для несогласия лица, представившего пояснение, в качестве подтверждения доказательств указываются документы, то копии документов, указанных в пояснении, кроме налоговой отчетности, обязательно прилагаются к пояснению.

Материалами дела установлено, что 15 апреля 2021 года ответчик в адрес истца направил уведомление №27181Q200608 об устранений нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, с указанием на то, что в 2020 году произведена реализация товара в адрес ТОО «Каспий Хаузинг» на сумму более 106 890 500 тенге. По данным взаиморасчетам не выписаны ЭСФ и не отражены обороты по реализации в ФНО 300.00, т.е. допущено занижение доходов за период 2020 года.

Установлено, что истец в пояснении ссылается на акт сверки от 14 марта 2020 года и сведения о дебиторской задолженности. Однако, данные документы не были приложены к пояснению, что также не отрицал представитель истца в судебном заседании.

Представитель заинтересованного лица ТОО «Каспий Хаузинг» в судебном заседании суду пояснил, что никакого акта сверки с истцом не подписывал.

Таким образом, пояснение, представленное истцом, не соответствовало требованиям статьи 96 Налогового кодекса, в связи с чем ответчиком обоснованно принято решение о не исполнении выставленного уведомления.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы не имелось, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.1.3 Такой же подход был применен в деле 6001-22-00-6ап/206 от 31 марта 2022 года по спору с между ТОО «ПромСпецСнаб.KZ» к УГД по городу Темиртау.

07 апреля 2021 года УГД в адрес ТОО вынесено  
уведомление по результатам камерального контроля за № 30129Y300007, где указано, что: «В ходе камерального контроля установлено завышение НДС, отнесенного в зачет, сумма НДС по электронным счет-фактурам (далее – ЭСФ), по которым гражданско-правовая сделка превышает 1000-кратный размер МРП, и оплата по которым с высокой вероятностью произведена в наличной форме ввиду отсутствия у Вас и (или) у Вашего поставщика расчетного банковского счета (на дату оборота либо выписки ЭСФ) на сумму нарушения НДС 3587816 тенге за налоговый период 4 квартал 2019 года (октябрь, ноябрь, декабрь)».

Стороны не оспаривают, что поставщиком услуг является ТОО «Полезная площадь – S», по представленным ЭСФ и фискальным чекам реализация услуг за наличный расчет в период с 01 октября по 31 декабря 2019 года подтверждается. Оплата произведена наличными денежными средствами в кассу поставщика согласно кассовым чекам на общую сумму 33 486 282 тенге на основании представленных счетов-фактур.

Местные суды пришли к выводу, что налоговый орган не вправе принимать решение о признании уведомления не исполненным в случае наличия пояснения, предоставленного в срок и соответствующего требованиям налогового законодательства и не вправе решать вопрос о законности оснований, указанных в пояснении истца, без проведения документальной налоговой проверки.

В таком случае, решение вопроса о возможности фактического оказания услуг, выполнения работ подлежит разрешению только в ходе налоговой проверки, но не в рамках камерального контроля. В силу статьи 12 АППК, все сомнения, противоречия и неясности законодательства Республики Казахстан об административных процедурах толкуются в пользу участника административной процедуры.

Доводы ДГД, УГД, и КГД основаны на том, что согласно требованиям пункта 9 статьи 25 Закона Республики Казахстан «О платежах и платежных системах», установлено, что платежи по сделке, сумма которой превышает тысячекратный размер месячного расчетного показателя, установленного законом о республиканском бюджете и действующего на дату совершения платежа, осуществляются индивидуальными предпринимателями, состоящими на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, или юридическими лицами в пользу другого индивидуального предпринимателя, состоящего на регистрационном учете в качестве плательщика налога на добавленную стоимость, или юридического лица только в безналичном порядке.

Соответственно ТОО «ПромСпецСнаб.KZ» в нарушение данных положений законодательства произвело оплату наличными денежными средствами в кассу поставщика согласно кассовым чекам на общую сумму 33 486 282 тенге. Платежи подтверждаются ЭСФ, актами выполненных работ (оказанных услуг), договорами и фискальными чеками, с превышением платежа более 1000 МРП.

При этом, судебной коллегией были изучены материалы, представленные налогоплательщиком в адрес ответчика, и ответ УГД на них. Как следует из данных материалов, фактически УГД в своем решении дает оценку полученным договорам, приложениям к данным договорам, актам сверки, актам выполненных работ не в пользу налогоплательщика, тогда как камеральный контроль направлен на проверку только формы (представление документов) и сроков представления пояснения. Налоговый кодекс не содержит оснований, по которым вынесено решение.

К аналогичным выводам пришла коллегия в деле № 6001-22-00-6ап/207 от 14 апреля 2022 года.

Из материалов дела следует, что 7 ноября 2019 года участниками ТОО «Экибастуз Транс Уголь» принято решение о реорганизации юридического лица путем присоединения к Товариществу, с переходом всех прав и обязанностей по всем обязательствам реорганизованного предприятия в отношении всех кредиторов и должников, включая обязательства, оспариваемые сторонами, а также о составлении и утверждении передаточного акта.

12 августа 2020 года регистрирующим органом зарегистрировано прекращение деятельности ТОО «Экибастуз Транс Уголь» в связи с присоединением к Товариществу.

Управление 25 марта 2021 года вынесло в адрес Товарищества уведомление об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля №07000023562.

На данное уведомление было своевременно подано пояснение. В связи с этим вопрос о законности перехода имущественных прав и обязанностей реорганизованного юридического лица ТОО «Экибастуз Транс Уголь» к вновь возникшему юридическому лицу Товариществу подлежит разрешению только в ходе налоговой проверки, но не в рамках камерального контроля.

3.5.1.4 Судебная коллегия также приходит к выводу, что при определении факта представления пояснения не имеет значения назван ли документ от налогоплательщика таковым. Так, постановлением №6001-22-00-6ап/569 от 23 июня 2022 было отменено постановление судебной коллегии по Карагандинского областного суда от 9 февраля 2022 года по иску ТОО «Крокус Групп» и оставлено в силе Решение СМАС Карагандинской области от 28 сентября 2021 года.

Уведомления были выставлены 04 июня 2021. Истец в течение 30 рабочих дней, со дня, следующего за днем вручения (получения), а именно, 9 июля 2021 года (до 21 июля) направил в адрес УГД документ, где поясняется позиция истца относительно того, что уведомления незаконны и требует их отмены. Также 9 июля 2021 года направлена жалоба («заявление») в адрес ДГД, где истец просит также отменить уведомления и заявление в адрес УГД о предоставлении налоговых документов. Итого в адрес налоговых органов поступило три отдельных обращения от истца с приложениями.

Довод УГД, озвученный на судебном заседании о том, что документ, в котором отсутствует заголовок «пояснение» не является пояснением, не может являться состоятельным, так как налогоплательщик по существу пояснил и привел доводы в обоснование своей позиции по уведомлению.

Таким образом, истец выполнил требования пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса, своевременно пояснив свою позицию. Исходя из чего, согласно указанной норме, уведомление должно считаться исполненным, если только налоговый орган не вынесет решение об обратном в установленный срок.

3.5.1.5 Такой же вывод делает судебная коллегия в постановлении №6001-22-00-6ап/23 от 14 апреля 2022 года, где также соглашается с местными судами ВКО. При этом также отмечается тот факт, что УГД не имеет права выносить более одного решения по одному уведомлению. В данном споре их было вынесено два.

Вынесение налоговым органом решения от 21 октября 2020 года свидетельствует о завершении процедуры камерального контроля в отношении товарищества по уведомлению от 21 августа 2020 года.

Однако налоговым органом вновь вынесено решение от 21 июня 2021 года о признании уведомления от 21 августа 2020 года №182467700001 неисполненным.

Нормами налогового законодательства не предусмотрено вынесение повторного решения о признании неисполненным одного и того же уведомления после завершения камерального контроля.

Действия ответчика по принятию повторного пояснения истца от 16 июня 2021 года по истечении тридцати рабочих дней после вынесения им решения о неисполнении уведомления от 21 октября 2020 года нарушают требования пунктов 2 и 4 статьи 96 Налогового кодекса.

Кроме того, неисполнение налогоплательщиком уведомления налоговых органов об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, в порядке, определенном статьей 96 настоящего Кодекса является основанием для проведения тематической проверки, предусмотренной подпунктом 9) пункта статьи 142 Налогового кодекса.

В таком случае, если налоговый орган признал уведомление, адресованное товариществу, не исполненным, с чем последний не согласился, то следовало провести тематическую проверку, что ответчиком не сделано.

При изложенных обстоятельствах выводы местных судов об исполнении товариществом уведомления посредством представления пояснения и отсутствии у ответчика законных оснований для вынесения решения о признании уведомления неисполненным являются правильными.

3.5.1.6 В постановлении №6001-22-00-6ап/121 от 19 мая 2022 года судебная коллегия дает оценку ситуации, когда действия налогоплательщика также обусловлены строго тем, что указано в уведомлении (административном акте). Так, налогоплательщик не может знать всех причин и оснований, по которому выставлено уведомление, если об этом не говорится в самом административном акте. В указанном деле постановлением о прекращении досудебного расследования от 28 декабря 2020 года по статье 216 части 3 УК подтверждается факт выписки счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг от имени контрагентов истца ТОО «AntikaLogist» и ТОО «ГрандБизнесСтрой».

Представитель истца просит оспариваемое постановление оставить без изменения, указывая, что пояснение товарищества соответствует требованиям Налогового кодекса, что исключает признание уведомления неисполненным. Истец утверждает, что об уголовном деле в отношении контрагентов налоговый орган товарищества никогда не уведомлял, о существовании постановления о прекращении досудебного расследования истец узнал в ходе судебного разбирательства.

Из материалов дела следует, что Управлением в адрес товарищества вынесено уведомление от 20 мая 2021 года № 60099С300067 об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля за период с 1 апреля по 30 июня 2019 года по налоговой отчетности форм 300.00 «НДС».

Нарушение согласно приложению 2 к уведомлению состояло в завышении НДС отнесенного в зачет, отклонение составило сумму 8 395 983 тенге.

8 июля 2021 года товариществом в ответ на уведомление подано пояснение, в котором указано, что в указанный период товарищество имело договорные отношения с ТОО «Antika Logist» и ТОО «ГрандБизнесСтрой», которые в полном объеме выполнили работы. В подтверждение к пояснению приложены договоры, накладные и акты выполненных работ с контрагентами.

14 июля 2021 года Управлением вынесено решение №D60099С300067001 о признании уведомления не исполненным (далее – решение). В качестве основания для принятия решения Управлением указано на не устранение нарушений.

Доводы заявителей о том, что истец не вправе был представлять пояснение на уведомление, являются несостоятельными, поскольку нарушения, предусмотренные пунктом 3 статьи 96 Налогового кодекса, не указаны налоговым органом в уведомлении.

В силу части третьей статьи 129 АППК ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

Кроме того, согласно приказу Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2019 года № 411 «Об утверждении формы решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, и сроков его вынесения» в решении указываются конкретные причины признания уведомления не исполненным.

Однако оспариваемое решение содержит в себе лишь вывод о не устранении нарушения по уведомлению. В уведомлении и в приложениях налоговым органом также не указано о том, что имеются иные основания для направления уведомления помимо завышения НДС с отклонением на сумму 8 395 983 тенге.

Следовательно, налоговый орган может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте, в этой связи ответчик не может ссылаться на неисполнение уведомления в виду отсутствия у истца права на представление пояснения.

При изложенных обстоятельствах выводы суда апелляционной инстанции об исполнении товариществом уведомления посредством представления пояснения и отсутствии у ответчика законных оснований для вынесения решения о признании уведомления неисполненным являются правильными.

Оснований для отмены оспариваемого постановления и удовлетворения кассационной жалобы ответчика и кассационного ходатайства прокурора не имеется.

**3.5.2 Соотносимость требований уведомления и выводов решения по уведомлению**

Следует отметить, что по данному делу №6001-22-00-6ап/114 внимание суда привлёк тот факт, что в приложении №1 к уведомлению УГД указало товариществу, что согласно проведенному анализу, отражаемые товариществом ЭСФ финансово-хозяйственные операции имеют низкую вероятность их осуществления. Расшифровка по выявленным нарушениям отражена в приложении №2 к уведомлению. В приложении №2 содержится список 57 компаний-покупателей с указанием БИН.

В отношении указанного уведомления ТОО предоставляется в установленный срок 22 октября 2020 года пояснение с приложением подтверждающих документов в отношении соответствующих контрагентов покупателей, согласно БИНам в приложении №2. Предоставление пояснения в срок УГД не оспаривается.

13 ноября 2020 года при вынесении решения о признании уведомления №181668200008001 неисполненным на пояснение товарищества (далее – решение), ответчик указывает следующее:

1) у основного поставщика ТОО «МАГ- СтройГрупп» степень риска высокая, отсутствует материально-техническое оснащение, фиксированные активы, складские помещения, транспортные средства. Представленное пояснение Управлением не принято, поскольку не указаны обстоятельства, являющиеся основаниями и доказательствами несогласия с указанными в уведомлении нарушениями.

2) у поставщиков 1 и 2 уровня ТОО «МАГ- СтройГрупп» отсутствовала возможность для выполнения работ и оказания услуг в связи с отсутствием трудовых ресурсов. В связи с чем представленное пояснение не является основанием для исполнения уведомления, поскольку к пояснению были приложены только договора, накладные и акты сверок.

Коллегия отмечает, что изначально уведомление выставлено в отношении 57 конкретных покупателей (клиентов) ТОО. При этом решение выносится в отношении не покупателя, а поставщика ТОО. При такой противоречивой постановке вопроса в камеральном контроле налогоплательщик фактически лишается возможности исполнить уведомление, что недопустимо и является основанием для отмены такого решения.

К аналогичному выводу судебная коллегия пришла по делу 6001-22-00-6ап/322 (2) от 21 июня 2022 года, где решение СМАС ЗКО было оставлено без изменений, а постановление апелляционной инстанции было отменено.

Согласно пункту 3 Приказа[[1]](#footnote-1) участниками пилотного проекта являются: 1) плательщики НДС, которые отнесены к высокой степени риска, определенной на основании системы управления рисками, основанной на анализе данных по приобретенным и реализованным товарам, работам и услугам; 2) налогоплательщики (контрагенты), являющиеся получателями товаров, работ, услуг согласно ЭСФ, выписанным налогоплательщиками, которые отнесены к высокой степени риска.

УГД не представлены доказательства, согласно которым истца можно считать участником пилотного проекта, как это определено установленными критериями.

В целом судебная коллегия отмечает, что пилот по своему предназначению, как указано в пункте 1-1 статьи 68 Налогового кодекса, внедряется в целях модернизации налогового администрирования. При этом, по своей природе, такой проект должен носить временный характер и при успешном тестировании, указанные мероприятия должны становиться частью законодательства посредством внесения соответствующих изменений в Налоговый кодекс.

Вместе с тем, указанному пилоту в 2022 году насчитывается 4 года, что указывает на то, что проект должен перестать быть пилотным, и в целях обеспечения определенности налогового законодательства должны быть внесены соответствующие поправки в Налоговый кодекс с соблюдением процедур согласования с заинтересованными лицами и уполномоченными органами.

При этом, также в рассматриваемом приказе не соблюдены все требования, как того требует часть вторая пункта 1-1 статьи 68 Налогового кодекса (регион и сроки реализации пилота). Местными судами указанному доводу оценка не дана.

Судебная коллегия соглашается с позицией истца относительно того, что согласно статье 96 Налогового кодекса представление пояснения в установленный срок с указанием доводов и приложением необходимых документов является исполнением уведомления. При этом статья 96 Налогового кодекса не подразумевается анализ представленных документов по существу, иначе будет предрешаться судьба будущих налоговых проверок.

В данной части выводы СМАС являются законными и обоснованными.

При этом Приказ, являясь подзаконным актом, не может устанавливать требования относительно существа представленных документов. Согласно пункту 3 статьи 10 Закона «О правовых актах» каждый из нормативных правовых актов нижестоящего уровня не должен противоречить нормативным правовым актам вышестоящих уровней. Наличие дополнительных / иных требований по отношению к Налоговому кодексу ведет к тому, что применению подлежат положения Налогового кодекса.

Судебная коллегия также усматривает, что уведомление сформировано по покупателям. При этом ТОО «Спец регион» БИН 190240003068 является поставщиком истца, а не покупателем. Таким образом, требование уведомления и выводы в решении УГД не соотносятся друг с другом и не являются обоснованными. Местными судами указанному доводу оценка не дана.

По доводу налогового органа относительно пропуска срока для предоставления пояснения судебная коллегия отмечает, что в оспариваемом решении УГД не приводит доводов относительно пропуска срока для предоставления уведомления истцом. Согласно пункту 3 статьи 129 АППК, ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте. Таким образом, доводы относительно пропуска срока для представления пояснения судом приняты не могут быть.Соответственно, в указанной части позиция суда апелляционной инстанции противоречит требованиям АППК.

**3.5.3 Признание уведомления исполненным при отсутствии вынесения решения УГД об обратном**

В постановлении №6001-22-00-6ап/569 от 23 июня 2022 судебная коллегия по иску ТОО «Крокус Групп» также выражает мнение относительно того, может ли суд делать вывод о том, что уведомление исполнено, если налоговый орган не выносит соответствующего решения о признании такого уведомления не исполненным.

Согласно пункту 2 Приказа Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2019 года № 411, решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, выносится органами государственных доходов в течение 5 (пяти) рабочих дней со дня совершения действий, предусмотренных в подпунктах 1), 2) [пункта 2](http://www.zan.kz/rus/docs/K1700000120#z2341) статьи 96 Налогового кодекса.

Таким образом, налоговый орган должен был в течение 5 рабочих дней с момента получения указанного документа (пояснение и запрос документов по уголовному делу контрагентов) от истца ответить на него по существу, то есть до 16 июля 2021 года включительно по указанному делу. Однако, такого решения вынесено не было.

При этом, на судебном заседании представители УГД и ДГД пояснили, что обращения налогоплательщика были рассмотрены, и был представлен ответ 14 июля 2021 года, согласно которому налоговый орган отказал в предоставлении документов. В материалах дела имеется фото (скрин) экрана монитора, где ДГД отвечает истцу и указывает письма истца за № ФЛ-С-760/1, № ФЛ-С-760, № ФЛ-С-759 от 09 июля 2021 года. Вместе с тем УГД / ДГД не указали, что позиция налогоплательщика принята (не принята), и пояснение является исполненным (неисполненным).

В соответствии с частью 5 статьи 7 АППК при отсутствии отдельной нормы права, возможна его аналогия. Согласно части 5 статьи 100 АППК, если орган, рассматривающий жалобу, в установленные сроки не принял решение по результатам рассмотрения жалобы, то считается, что орган отказал в удовлетворении жалобы.

Исходя из вышеизложенного, СМАС правильно пришел к выводу о том, что фактически пояснение представлено, и УГД счел его неисполненным, несмотря на положения пункта 2 статьи 96 Налогового кодекса. Таким образом, СМАС не присвоил полномочия УГД, и правомерно вынес решение по существу требований истца.

**3.5.4 Обжалование уведомлений, вынесенных на основании приговоров и постановлений следователей**

Отдельным видом уведомлений являются те, что вынесены на основании уголовных обвинений.

3.5.4.1 Так, в постановлении № 6001-22-00-6ап/181 от 29 марта 2022 года описывается следующая ситуация. Из материалов дела следует, что основанием для вынесения оспариваемого уведомления послужил вступивший в законную силу приговор суда № 2 города Усть-Каменогорска Восточно-Казахстанской области от 2 февраля 2021 года.

Приговором суда Демитров И.Н. и другие лица осуждены по статье 216 части 3 УК за совершение действий по выписке от ТОО «СемейШпалопропиточный завод», ТОО «KAZШЫГЫСSNAB» и ТОО «УККОМПРЕССОР» счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, чем причинили государству ущерб в особо крупном размере на сумму 155 021 552 тенге.

Суды первой и апелляционной инстанций, отказывая в удовлетворении иска, исходили из того, что оспариваемое уведомление налогового органа вынесено и основано на требованиях статей 94, 96 Налогового Кодекса, поскольку наличие приговора суда исключает исполнение уведомления налогоплательщиком посредством представления пояснений.

В пункте 3 статьи 96 Налогового кодекса установлено, что налогоплательщик не вправе представлять пояснение, указанное в подпункте 2) пункта 2 данной статьи, при отнесении на вычеты расходов при исчислении КПН и в зачет суммы НДС по приобретенным товарам, работам, услугам на основании счета-фактуры и (или) иного документа, действие (действия) по выписке которых признаны вступившим в законную силу судебным актом или постановлением органа уголовного преследования о прекращении досудебного расследования по нереабилитирующим основаниям, совершенным (совершенными) субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Соответственно налоговый орган в суде доказал, что имел законные основания для вынесения в адрес налогоплательщика оспариваемого уведомления. Данное уведомление отвечает требованиям, установленным к административному акту в статье 79 АППК.

3.5.4.2 В постановлении № 6001-21-00-6ап/187 от 17 марта 2022 года указывается, что в адрес Товарищества управлением вынесено уведомление за период с 1 января 2018 года по 31 декабря 2018 года по налоговой отчетности формы 300.00.

В качестве основания для вынесения уведомления в приложении №2 к нему указано постановление Департамента экономических расследований по городу Алматы за №ЕРДР207500121000139 о прекращении уголовного дела от 22 января 2021 года (далее - постановление от 22 января 2021 года) по взаиморасчетам с поставщиком ТОО «ЕВРО ИДЕАЛ».

Товарищество, обращаясь в суд с настоящим иском, указало, что уведомление было вынесено на основании постановления, не утверждённого прокурором.

Суд первой инстанции применив к спору положения пункта 3 статьи 114 Налогового Кодекса, части 2 статьи 129 АППК, пришел к правильному выводу о том, что положенное в основу оспариваемого уведомления постановление о прекращении уголовного дела было отменено и направлено для проведения дополнительных следственных действий.

Таким образом, выводы судебных инстанции о том, что уведомление было вынесено ответчиком на основании постановления органа уголовного преследования, которое не имело юридической силы, соответственно, не могло быть положено в основания для вынесения уведомления в адрес товарищества, являются правильными.

Также суды правомерно признали безосновательными доводы ответчика о законности и обоснованности уведомления, при том, что досудебное расследование в любом случае было прекращено другим постановлением, поскольку основанием для вынесения уведомления явилось именно постановление от 22 января 2021 года.

В соответствии с частью 2 статьи 129 АППК бремя доказывания  по иску об оспаривании несет ответчик, принявший обременительный административный акт. Частью 3 указанной статьи предусмотрено, что ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

В рассматриваемом случае, учитывая принятие нового решения о прекращении уголовного преследования в отношении ТОО «Евро Идеал» и вынесение постановления от 4 марта 2021 года, согласованного и утвержденного прокурором 12 марта 2021 года, налоговому органу следовало вынести уведомление о выявленных нарушениях по результатам камерального контроля на основании имеющего юридическую силу постановления органа уголовного преследования.

Однако данные действия налоговым органом совершены не были и такое право им не утрачено.

Не нашли своего подтверждения доводы кассационной жалобы и кассационного ходатайства о том, что по аналогии с требованиями части 3 статьи 427 ГПК, не может быть отменено правильное по существу решение органа по вынесенному уведомлению об устранении нарушений законности лишь по формальным соображениям.

В силу части 1 статьи 84 АППК, правильный по существу административный акт не может быть признан незаконным по одним лишь формальным основаниям.

Судебная коллегия отмечает, что под нарушением, касающимся существа административного акта, следует понимать неправильное применение или толкование действующего материального права, неправильное или неполное исследование фактических обстоятельств, положенных в основу принимаемого административного акта. Сюда относятся несоответствие административного акта либо его правового основания Конституции Республики Казахстан и иным нормативным правовым актам большей юридической силы, отсутствие или незаконность правового основания для принятия административного акта, несоблюдение требований диспозиции нормы, являющейся правовым основанием для принятия административного акта, несоблюдение закрепленных в АППК принципов административной процедуры.

Следствием нарушения требований, касающихся существа административного акта, как правило, является его неправильность, так как такие нарушения в силу своей значимости по общему правилу всегда влияют на решение по существу дела.

К нарушениям, касающихся формального аспекта принятия административного акта, относятся определенные нарушения формальной законности.

При наличии нарушений формальных требований, если отсутствует нарушение требований, касающиеся существа, административный акт считается правильным и не может быть признан незаконным.

Нарушение каких именно формальных требований не является основанием для признания административного акта незаконным, вышеуказанной нормой АППК не установлено. В любом случае к таким нарушениям не могут относиться нарушения требований, соблюдение которых законом предусмотрено как обязательное.

В данном случае ссылка в оспариваемом уведомлении на постановление следователя от 22 января 2021 года, которое было отменено прокурором, является существенным нарушением закона, поскольку в силу пункта 1 статьи 96 Налогового кодекса в случае выявления нарушений по результатам камерального контроля оформляется уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений.

Кроме того, данное нарушение закона, допущенное налоговым органом при вынесении оспариваемого уведомления, привело к принятию неправильного административного акта.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационной жалобы и кассационного ходатайства прокурора не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.4.3 В постановлении 6001-22-00-6ап/393 от 28 апреля 2022 года рассматривается ситуация по обжалованию результата налоговой проверки. Товарищество обратилось в суд с иском к Департаменту о признании незаконным и отмене уведомления о результатах налоговой проверки №336/1 от 9 февраля 2021 года.

Решением СМАС города Нур-Султана от 29 сентября 2021 года иск удовлетворен. Постановлением судебной коллегии по административным делам суда города Нур-Султана от 8 декабря 2021 года решение суда отменено, в иске отказано.

Из материалов дела следует, что на основании постановления следователя службы экономических расследований от 13 мая 2019 года проведена документальная налоговая проверка Товарищества по вопросам исполнения налогового обязательства за период с 1 января 2015 года по 31 декабря 2018 года.

Удовлетворяя иск и отменяя уведомление, суд первой инстанции указал на его преждевременность со ссылкой на положения пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса.

Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда первой инстанции и отказывая в удовлетворении иска, пришел к выводу, что налоговая проверка проведена в рамках расследования уголовного дела, возбужденного в отношении других лиц, а не руководства Товарищества. Следовательно, отсутствовали основания для применения пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса.

С такими выводами суда СКАД не согласился по следующим основаниям.

В силу положений статьи 84 АППК нарушение законодательства Республики Казахстан об административных процедурах является основанием для признания административного акта незаконным, если такое нарушение привело либо могло привести к принятию неправильного административного акта.

В силу пункта 4 статьи 159 Налогового кодекса в случае проводимой в рамках досудебного расследования налоговой проверки уведомление о результатах проверки налогоплательщика, в отношении которого ведется досудебное расследование, выносится после завершения рассмотрения уголовного дела. При этом уведомление о результатах проверки выносится и вручается налогоплательщику не позднее пяти рабочих дней со дня получения официального документа, подтверждающего завершение уголовного дела.

В пункте 16 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан №3 от 24 января 2020 года «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушений в сфере экономической деятельности» разъяснено, что при постановлении обвинительного приговора, постановления о прекращении производства по делу по нереабилитирующему основанию по [статье 216](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K1400000226#z827) УК сделка, подтвержденная фиктивным счетом-фактурой, в соответствии с [пунктом 2](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K940001000_#z329) статьи 158 ГК является ничтожной. Предъявления налоговыми органами исков об оспаривании сделок, подтвержденных фиктивными счетами-фактурами, не требуется. Доначисление соответствующих сумм налогов осуществляется налоговым органом на основании вступившего в законную силу обвинительного приговора либо постановления о прекращении производства по делу по нереабилитирующему основанию, которым дана правовая оценка противоправным действиям лица по выписке счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Из указанного следует, что во всех иных случаях вынесение уведомления о доначислении налогов является преждевременным, что правильно дана оценка судом первой инстанции.

Достоверно установлено, что 13 мая 2019 года службой экономических расследований Комитета финансового мониторинга Министерства финансов Республики Казахстан вынесено постановление о назначении налоговой проверки в рамках досудебного расследования по уголовному делу №187100121000109, возбужденному в отношении Товарищества по статье 216 УК.

Уведомление №336 было вынесено на основании акта налоговой проверки №336 от 15 января 2020 года, проведенной по постановлению руководителя следственно-оперативной группы старшего следователя службы экономических расследований МФ РК Бащыгулова А.О. о назначении налоговой проверки от 13 мая 2019 года в рамках досудебного расследования уголовного дела №187100121000109.

Из данного уголовного дела в последующем выделено уголовное дело №200000121000014 в отношении руководства Товарищества по части третьей статьи 245 УК.

Из изложенного следует, что налоговая проверка проведена в рамках досудебного расследования и уведомление в отношении налогоплательщика должно быть вынесено только после завершения уголовного дела.

Таким образом, суд первой инстанции пришел к правильному выводу о том, что уголовное дело в отношении руководства Товарищества не завершено, вынесение Департаментом уведомления о результатах проверки является преждевременным.

При таких обстоятельствах выводы суда первой инстанции о неправомерности уведомления налогового органа №336/1 от 9 февраля 2021 года являются обоснованными.

**3.5.5 Обжалование предписаний о назначении налоговых проверок и обеспечение исков**

3.5.5.1 По данному вопросу вынесено постановление №6001-22-00-6ап/281 от 12 мая 2022 года по иску ТОО «Агрофирма Приишимский» к ДГД по СКО об отмене предписания от 2 июля 2021 года № 108 по кассационной жалобе ДГД.

Товарищество обратилось в суд, мотивируя свой иск тем, что департаментом нарушен порядок проведения административной процедуры, что привело к нарушению его прав и законных интересов. Решением СМАС СКО от 11 октября 2021 года иск товарищества удовлетворен и оставлен без изменений судом апелляционной инстанции.

Из материалов дела следует, что 1 июля 2021 года КГД вынесен приказ о назначении внеплановой тематической налоговой проверки в отношении товарищества и поручено проведение проверки департаменту по вопросам исполнения налоговых обязательств товариществом по КПН и НДС за период с 1 января по 31 декабря 2020 года.

Департаментом вынесено предписание, зарегистрировано в органах правовой статистики прокуратуры. Затем проведена процедура заслушивания к предварительному решению о вынесении предписания на проведение внеплановой налоговой проверки, по результатам составлен протокол. В протоколе заслушивания указано, что представитель товарищества Дудник С.О. выразил несогласие с изложенными нарушениями. Далее вручены предписание и проверочный лист. КГД рассмотрел жалобу товарищества и вынес предварительное решение об отказе в удовлетворении жалобы.

Под административной процедурой понимается строго регламентированный законом порядок осуществления деятельности (определенную последовательность действий) административного органа, должностного лица в сфере публичного управления по поводу реализации властных полномочий в отношении граждан и организаций.

В соответствии с подпунктом 3) пункта 1 статьи 155 Предпринимательского кодекса (ПК), субъекты контроля и надзора либо их уполномоченные представители при осуществлении контроля и надзора вправе обжаловать акт о назначении проверки, предписание в данном случае.

В соответствии с частью первой статьи 73 АППК административный орган, должностное лицо обязаны предоставить возможность участнику административной процедуры выразить свою позицию к предварительному решению по административному делу, о котором участник административной процедуры уведомляется заранее, но не позднее чем за три рабочих дня до принятия административного акта.

В уведомлении в адрес товарищества сообщено о дате и времени заслушивания, а также указано о принятом предварительном решении в виде предписания о проведении внеплановой налоговой проверки, при этом само предварительное решение не вручалось.

В соответствии с подпунктами 4) и 5) части второй статьи 74 АППК в протоколе заслушивания указываются: содержание рассматриваемого вопроса; содержание объяснений, вопросов и ответов, выступлений участвующих лиц.

Из содержания протокола заслушивания от 28 июля 2021 года невозможно определить конкретное содержание рассматриваемого вопроса. Указано лишь о проведении внеплановой налоговой проверки на основании решения уполномоченного органа в отношении товарищества, без указания конкретного предмета проверки, проверяемого периода проверки.

Кроме того, из протокола заслушивания следует:

- в случае согласия с указанными фактами нарушений товарищество имеет право для самостоятельного устранения нарушений путем представления налоговой отчетности и (или) уплаты налогов и платежей в бюджет;

- в случае несогласия будет назначена внеплановая налоговая проверка согласно приказу Комитета.

Между тем, налоговым органом не был доведен до товарищества предмет налоговой проверки, проверяемый период проверки. В том числе факты нарушений, установленные налоговым органом, а также какую отчетность, за какой период необходимо ему представить, то есть пути самостоятельного устранения.

В протоколе заслушивания отсутствуют содержание вышеуказанных рассматриваемых вопросов, а также содержание объяснений, вопросов и ответов, выступлений. При том, что представитель товарищества Дудник С.О. изложил позицию в протоколе, что с нарушениями не согласен.

При надлежащем разъяснении товариществу предмета проверки, его периода, допущенных нарушений, а также путей устранения нарушений, в случае согласия с указанными нарушениями, предписание на проведение тематической проверки подлежало бы отмене.

Кроме того, участник административной процедуры и (или) иное лицо, участвующее в административном деле, вправе ходатайствовать о занесении в протокол заслушивания сведений о фактических обстоятельствах, которые они считают существенными для рассмотрения административного дела (часть третья статьи 74 АППК).

Из представленного прокола заслушивания следует, что право заявлять ходатайства о внесении в протокол сведений о существенных обстоятельствах, товариществу не представлено.

Как видно из материалов дела, фактически с предметом налоговой проверки товарищество ознакомлено только из оспариваемого предписания и проверочного листа, которые были вручены после процедуры заслушивания – 30 июля 2021 года.

Следовательно, процедура заслушивания проведена формально, тогда как данная процедура является существенной составной частью принципа гласности сторон в административной процедуре и влияет на принятие предварительного решения, затрагивающего права, свободы и законные интересы товарищества.

Товарищество было лишено следующих прав: знать предмет проверки, ознакомиться до заслушивания с предварительным решением, самостоятельно устранить нарушения, заявлять ходатайства, выразить свою позицию до принятия административного акта, что напрямую влияет на оспариваемое решение налогового органа в форме предписания.

При изложенных обстоятельствах выводы местных судов об отмене оспариваемого предписания и всех юридических последствий, вытекающие из этого предписания, являются правильными.

3.5.5.2 В постановлении по делу 6001-22-00-6ап/568 от 31 мая 2022 года по иску ТОО «Сеть plus» к ДГД по Карагандинской области и ГУ «Управление Комитета по правовой статистике и специальным учетам Генеральной прокуратуры Республики Казахстан по Карагандинской области» СКАД пришел к следующим выводам.

Товарищество обратилось в суд с иском к Департаменту, Управлению о признании незаконными действий по назначению налоговой проверки, по не ознакомлению с административным делом, об отмене акта о назначении проверки от 4 ноября 2021 года и предписания № 377 от 4 ноября 2021 года, о признании действий по регистрации акта о назначении проверки незаконными и отмене регистрации акта о назначении проверки.

Определением СМАС Карагандинской области от 28 декабря 2021 года иск возвращен. Определением судебной коллегии по административным делам Карагандинского областного суда от 3 февраля 2022 года определение суда оставлено в силе.

Из материалов дела следует, что обжалуемые действия и акты Налогового органа и Управления, совершены в целях исполнения постановления Октябрьского районного суда города Караганды от 9 сентября 2021 года по уголовному делу в отношении физических лиц, в том числе руководителя ТОО «Корпорация «Мustаng» (в настоящее время истец ТОО «Сеть plus») Кусаиновой А.М. по обвинению по части 1 статьи 235 УК (в редакции от 16 июля 1997 года), по части 3 статьи 216 УК, которым назначено проведение налоговой проверки в деятельности товарищества по вопросам исполнения налогового обязательства по всем видам налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Согласно подпункту 3 пункта 3 статьи 145 Налогового кодекса вышеуказанное постановление суда по уголовному делу является основанием к проведению внеплановой налоговой проверки.

В силу части 2 статьи 122 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан (далее – УПК) орган, ведущий уголовный процесс – суд вправе требовать производства ревизий и проверок от уполномоченных органов и должностных лиц.

В свою очередь, в силу пункта 3 статьи 1 Конституционного Закона Республики Казахстан «О судебной системе и статусе судей Республики Казахстан», судебные акты и требования судей при осуществлении ими полномочий обязательны для исполнения всеми государственными органами и их должностными лицами, физическими и юридическими лицами. Неисполнение судебных актов и требований судьи влечет установленную законом ответственность.

В данном случае истец в порядке, предусмотренном АППК, требует провести проверку законности действий налогового органа, исполняющего постановление суда по уголовному делу.

Судами правильно отмечено, что основания, по которым оспариваются настоящим иском действия департамента и управления, по своей сути ставят под сомнения законность действий суда по уголовному делу (постановления от 9 сентября 2021 года), потребовавшего от налогового органа проведение налоговой проверки в отношении товарищества. Однако проверка законности судебного акта по уголовному делу должна проводиться в порядке, установленном УПК.

Согласно подпункту 11) части 2 статьи 138 АППК суд выносит определение о возвращении иска, если дело не подлежит рассмотрению в порядке административного судопроизводства.

Таким образом, выводы судебных инстанций со ссылкой на пункт 2 части 7 статьи 3, части 2 статьи 102 АППК о том, что заявленные требования не могут предметом рассмотрения в порядке АППК являются законными и обоснованными.

**3.5.6 Обжалование результатов налоговых проверок по сделкам, где налоговым органом ставится под сомнение совершение операции**

3.5.6.1 Отдельный блок вопросов в налоговых спорах занимают споры по результатам налоговых проверок. В постановлении № 6001-22-00-6ап/21 и №6001-22-00-6ап/21 (2) от 8 апреля 2022 года судебная коллегия соглашается с местными судами ВКО и делает следующие выводы.

В частности, СКАД считает правильным рассматривать налоговый профиль плательщика комплексно, как это предписано в ПК и Налоговом кодексе, где все предприниматели распределены в группы рисков (высокий, средний и низкий).

В соответствии со статьёй 8 Налогового Кодекса налоговые органы должны соблюдать добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства, которая по умолчанию предполагается.

В соответствии с подпунктом 11) пункта 2 статьи 3 ПК одним из принципов взаимодействия субъектов предпринимательства и государства является презумпция добросовестности субъектов предпринимательства и взаимная ответственность государства и субъектов предпринимательства.

Согласно статье 141 ПК контроль в отношении субъектов предпринимательства осуществляется согласно их распределению на группы риска. Критериями оценки степени риска является совокупность количественных и качественных показателей, связанных с непосредственной деятельностью субъекта контроля и надзора, особенностями отраслевого развития и факторами, влияющими на это развитие, позволяющих отнести субъектов (объектов) контроля и надзора к различным степеням риска.

В соответствии с данной нормой, а также подпункту 3) пункта 2 статьи 68 Налогового кодекса налоговое администрирование основывается на принципах:

1) законности,

2) повышения эффективности взаимодействия между налогоплательщиком и налоговыми органами,

3) дифференцированного подхода при осуществлении налогового администрирования, основанного на оценке рисков.

Судебная коллегия для принятия не только законного, но и справедливого решения проанализировала вопрос назначения проверки и рисковый профиль налогоплательщика.

Как следует из Акта проверки, проведенная проверка является внеплановой, то есть она проведена с элементами внезапности. Проверка проведена на основании Приказа КГД № 193 от 15 апреля 2021 года. При этом ДГД, ссылаясь на вышестоящий орган, не смог пояснить причины, по которым возникла необходимость проведения такого типа проверки, и в чем именно выражается повышенная рискованность налогоплательщика. Истец пояснил, что в «Кабинете налогоплательщика» ему присвоен «средний уровень» рискованности.

Согласно Акту проверки, истец относится к субъекту крупного предпринимательства, налоговая регистрация произведена в 19 апреля 2001 году, то есть предприятие занимается производством муки и кормов 21 год. Согласно имеющейся в материалах дела очередной декларации по КПН за 2019 год расходы по начисленным доходам работников и иным выплатам, физическим лицам составили 492 941 868 тенге, КПН к уплате составил 15 114 999 тенге. Согласно Акту налоговой проверки коэффициент налоговой нагрузки (далее - КНН) за 2019 год составил 1,1923%. При этом ДГД доводов относительно низкого КНН предприятия в сравнении с отраслью не заявлял в объяснение целесообразности назначения внеплановой налоговой проверки.

Согласно пунктам 2 и 4 статьи 69 Налогового кодекса налоговый контроль может осуществляться как в форме налоговых проверок, так и камерального контроля. Как пояснили представители ответчика в рамках слушания, в отношении предприятия уведомлений камерального контроля не выставлялось, то есть камеральный контроль, направленный на самостоятельное устранение ошибок налогоплательщиком в соответствии со статьей 94 Налогового кодекса проведен не был.

Вместе с тем, как следует из Акта проверки, до назначения проверки в адрес Комбината было выставлено совокупно 8 уведомлений и извещений уведомительного характера.

При этом, уведомления:

- по ТОО «ЕвроАзияХим» и ТОО «Dida Company» исполнены, так как по факту с указанными компаниями взаиморасчетов не имелось,

- по ТОО «Дозор и К» - исполнено посредством предоставления первичных бухгалтерских документов, договоров и актов сверки,

- № 18229F100001 от 18.02.2020 г. – ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229 H000001 от 17.06.2020 г. ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229 Н200001 от 18.06.2020 г. ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229V600001 от 02.02.2021 г ТОО сдало дополнительную ФНО,

- № 18229Y300001 от 07.04.2021 г. направлено перед назначением проверки и отработано во время проверки с доначислением.

Извещения:

- № 18229В300004 от 18.12.2019 г. в ходе проверки не подтверждено.

Таким образом, судебная коллегия приходит к мнению, что налоговый орган, присваивая налогоплательщику «средний» уровень рискованности, проведя результативный (с самостоятельной корректировкой налоговых обязательств, где применимо) камеральный контроль за проверенный налоговый период и без включения истца в план проверок сразу же назначил внеплановую проверку.

Судебная коллегия считает, что указанный подход не соответствует принципам ПК и Налогового кодекса в части презумпции добросовестности предпринимателя, эффективного взаимодействия с налогоплательщиком и взаимной ответственности государства перед предпринимателем.

Кроме того, в рамках статьи 10 АППК такой подход видится не соразмерным, то есть проведение налогового контроля сразу с внеплановой проверки при наличии иных результативных инструментов налогового контроля не является пригодным, необходимым и пропорциональным как в отношении налогоплательщика, так и с позиции рационального использования человеческих ресурсов (инспекторов) самого налогового органа, так как проверяется субъект крупного предпринимательства.

3.5.6.2 В унисон данным принципам СКАД в своих постановлениях за анализируемый период четко акцентирует внимание на том, что каждый налогоплательщик самостоятельно отвечает по собственным обязательствам и бремя доказывания по дополнительно начисленным суммам лежит на налоговом органе и фиксируется в административном акте, за пределы которого он не может выйти в административном процессе.

Так, в упомянутых постановлениях отмечается, что в Акте проверки указано, что поставщики Комбината являются неблагонадежными по следующим признакам:

- ТОО «HEAVEN ASТ» зарегистрировано 18 марта 2017 года в УГД по Есильскому району города Нур-Султан. С 19 марта 2019 года изменено местонахождение на УГД города Семей. Товарищество по причине фактического отсутствия по месту регистрации снято с учета по НДС от 29 июля 2020 года.

- ТОО ЮТА» зарегистрировано с 28 июня 1999 года в УГД по г.Усть-Каменогорск, решением СМЭС от 22 декабря 2020 года Товарищество признано банкротом и снято с учета по НДС с 1 июля 2020 года.

- Отсутствие у Товариществ активов, недвижимого имущества, транспорта, механизмов, необходимого штата работников. Это, по мнению ДГД, указывает на невозможность поставки сельскохозяйственной продукции в адрес Комбината.

По мнению истца, в рамках налоговой проверки ответчиком были превышены полномочия по определению достоверности/сомнительности сделок, что не является компетенцией налоговых органов и не были учтены предоставленные к проверке первичные бухгалтерские и прочие документы, свидетельствующие о наличии сделок и поступление товара в собственность комбината.

В рамках комплексной проверки налоговые органы вправе проверять деятельность и документацию самого проверяемого лица и лиц, с которыми у проверяемого лица были проведены операции и на основании полученных данных устанавливать факты исполнения или неисполнения налоговых обязательств.

В связи с чем, истец просил суд признать незаконным и отменить уведомление по сделкам с ТОО «ЮТА» и ТОО «HEAVEN ASТ».

Согласно договорам поставки № 36 от 21 января 2019 года и № 67 от 13 февраля 2019 года ТОО «HEAVEN ASТ» и ТОО «ЮТА» обязались поставить комбинату сельскохозяйственную продукцию (пшеницу 4 класса и горох 3 класса урожая 2018 года). Доставка товара осуществляется поставщиками своими силами и за свой счет, автомобильным транспортом, а товар сопровождается согласно пункту 3.2.3 договоров следующими документами: счет-фактура, товарно-транспортная накладная и сертификат/паспорт качества продукции.

В соответствии с пунктом 3.4. договоров, приемка товара осуществляется согласно приложенному сертификату-паспорту. Порядок ведения учетной (бухгалтерской) документации устанавливается законодательством о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В соответствии с пунктом 1 статьи 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику. Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов.

Из материалов дела следует, что все первичные документы, предоставленные ТОО «HEAVEN ASТ» и ТОО «ЮТА», соответствуют требованиям статьи 7 Закона «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Истцом представлены следующие доказательства:

- «журнал среднесуточный (машины)», в котором указано, что Поставщики в лице ТОО «HEAVEN ASТ» и ТОО «ЮТА» своими силами и за свой счет, автомобильным транспортом доставляли комбинату сельхозпродукцию в виде пшеницы и гороха. В журнале указаны масса товара, тип, подтип, класс, влажность, натура, сорная примесь;

- журнал регистрации автомашин Комбината, где указано какой автотранспорт какого поставщика заезжал на территорию Комбината, указаны государственный регистрационный номер автомобиля и вес товара;

- журнал регистрации автомашин и сырья в тоннаже с выборкой по ТОО «HEAVEN ASТ» и ТОО «ЮТА», где указаны автотранспорт, который заезжал на территорию Комбината, сырье, и вес товара. На момент поставки товаров, указанные поставщики состояли на регистрационном учете по НДС и выписывали счета-фактуры правомерно.

Таким образом, по мнению местных судов, Комбинат предоставил налоговому органу достаточные первичные бухгалтерские документы, а именно, накладные, где на каждой имеются отметки различных служб истца о принятии товара (штамп и подпись работника весовой, подпись работника лаборатории, счета-фактуры). Из представленных материалов местные суды сочли, что факты реального совершения финансово-хозяйственных операций поставщиками подтверждаются наличием достоверных первичных документов. Иные умозаключения и доводы ДГД в части совершения преступления и (или) правонарушения не подтверждены доказательствами.

При этом, как указано местными судами, налоговые органы в свою очередь в соответствии с требованиями статьи 143, пункта 7 статьи 140 Налогового кодекса не направили запросы и не провели встречные проверки лиц, осуществляющих операции с Комбинатом.

Так, фиктивным счетом-фактурой признается счет-фактура, выписанный плательщиком, фактически не производившим выполнение работ, оказание услуг, отгрузку товаров, и включающий в себя сумму налога на добавленную стоимость. Налоговыми органами не приведено совокупности доказательств, подтверждающих, что имела место выписка счет-фактур без фактического выполнения работ. ДГД не зафиксированы факты привлечения к административной или уголовной ответственности поставщиков, а также невозможность привлечения к ответственности не подтверждена соответствующими процессуальными документами.

Судебная коллегия считает, что в случае, если налоговые органы полагают, что со стороны ТОО «HEAVEN AST» и ТОО «ЮТА» присутствуют факты неуплаты налогов с доходов, полученных от истца, то меры налогового контроля должны проводиться непосредственно в отношении указанных компаний, ее руководителей и собственников. Согласно пункту 2 статьи 2 Налогового кодекса ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате налогов в бюджет, не предусмотренных Налоговым кодексом.

В Акте проверки дается оценка налоговым обязательствам (налоговые отчетности, работники, уплаченные налоги) указанных компаний-поставщиков, в то время как проверка в рамках предписания проводилась только в отношении истца и официально встречные проверки не назначены.

В данной части судебная коллегия соглашается с мнением истца и местных судов о том, что доводы ДГД являются предположениями, так как:

- встречные проверки, в ходе которых могли быть установлены конкретные факты, проведены не были,

- судебные акты о признании сделок недействительными не выносились,

- в судебном порядке юридическая регистрация указанных компаний не отменена и

- аналитическими отчетами «Пирамида по поставщикам» данные транзакции не выявлены как некорректные.

Так, истец не несет обязанность по контролю за уплатой налогов своими поставщиками, так как каждый налогоплательщик является самостоятельным субъектом и сам отвечает по собственным обязательствам.

3.5.6.3 Также СКАД обращает внимание на использование доказательств с точки зрения их оценки.

Одним из доводов ДГД в кассационной жалобе ДГД так же явился тот факт, что постановлением заместителя руководителя УГД по г. Семей ТОО «ЮТА» привлечено к административной ответственности по статье 280 Кодекса об административной ответственности РК (далее – КоАП) по факту выписки фиктивных счет-фактур в адрес Комбината.

Согласно пояснениям, банкнотного управлявшего бухгалтерские документы по приходу и реализации гороха в адрес Комбината за 2019-2020 годы у него отсутствуют.

Как следует из кассационной жалобы, постановление №005942 вынесено 03 ноября 2021 года, однако непосредственно на самом постановлении указана более поздняя дата - 03 декабря 2021 года, то есть после того как было вынесено оспариваемое решение СМАС от 17 сентября 2021 года и постановление апелляционной инстанции 9 ноября 2021 года.

Таким образом, указанное доказательство появилось только перед обращением в кассационную инстанцию.

Ввиду того, что на момент вынесения оспариваемого уведомления и Акта проверки указанное постановление отсутствовало, судебная коллегия полагает, что такое доказательство доначисления не является, допустимым согласно пункту 3 статьи 129 АППК.

Кроме того, решение СМЭС о признании ТОО «ЮТА» банкротом было вынесено 22 декабря 2020 года.

Как указано в данном Решении, в соответствии с пунктом 7 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 2 октября 2015 года №5 «О практике применения законодательства о реабилитации и банкротстве», наличие либо отсутствие оснований для признания должника неплатежеспособным устанавливается на момент обращения в суд.

Таким образом, должник признан неплатежеспособным на момент вынесения данного Решения, то есть в декабре 2020 года. При этом рассматриваемое дело АО «Восточно-Казахстанский мукомольно-комбикормовый комбинат» касается транзакций 2019 года.

Кроме того, согласно части 3 статьи 129 АППК ответчик может ссылаться лишь на те обоснования, которые упомянуты в административном акте.

Ввиду того, что данное обстоятельство отсутствовало и соответственно не упомянуто в Акте проверки, на котором основано оспариваемое уведомление, данный довод не может быть принят в кассационной инстанции.

3.5.6.4 По мнению коллегии, существенным является то, как именно на практике применяется законодательства через призму принципов определенности и справедливости налогового законодательства

В соответствии со статьей 6 Налогового кодекса налоги и платежи в бюджет Республики Казахстан должны быть определенными. Определенность налогообложения означает установление в налоговом законодательстве Республики Казахстан всех оснований и порядка возникновения, исполнения и прекращения налогового обязательства налогоплательщика, обязанности налогового агента по исчислению, удержанию и перечислению налогов.

Доводы относительно транспортных документов и сертификатов качества также не могут быть приняты судебной коллегией, так как при нарушении предпринимателем положений отраслевого законодательства, в отношении такого предпринимателя могут быть применены нормы профильного законодательства соответствующим уполномоченным органом (не налоговым органом) и КоАП (при наличии такой ответственности). Кроме того, налогоплательщиком предоставлены доказательства по перемещению товаров и его качеству в 2019 году, в частности: договоры, накладные, акт сверки между истом и ТОО «HEAVEN AST», журнал среднесуточный (машины), журнал регистрации автомашин, журнал взвешивания, отчет о приемке (весовая) по указанным ТОО, инструкция по приемке и методу отбора проб зерна, накладные на принятое автомобильным транспортом зерно с определением качества по среднесуточной пробе, аттестат аккредитации лаборатории, журнал внутренних работ для элеваторного производства, платежные поручения.

Указанные доказательства ДГД между собой не были сверены и противоречия по ним в Акте проверки не отмечены.

При этом, СКАД также отмечается, что некоторые требования по ведению документооборота налогоплательщика могут быть обусловлены спецификой самого вида бизнеса. Так, например, для зерновых компаний обязательно наличие зерновых расписок при ряде транзакций. В таком случае, наличие таких расписок является обязательным.

Таким образом, исходя из принципов (статья 9 (защита прав, свобод и законных интересов), 10 (соразмерность), 12 (принцип приоритета прав), 13 (охрана права на доверие) АППК, и принципов, установленных ПК и Налоговым кодексом, судебная коллегия полагает, что рассмотренном деле ДГД не смог доказать недобросовестность налогоплательщика.

3.5.6.5 Аналогично, исходя из принципов определённости налогового законодательства, судебная коллегия вынесла постановление №6001-22-00-6ап/88 от 14 апреля 2022 года по иску ТОО «АлАкта Энерджи» к ДГД Мангистауской области о признании незаконным и отмене уведомления об итогах рассмотрения жалобы в части доначисления КПН и НДС.

Товарищество обратилось в суд с иском о признании незаконным и отмене уведомления налогового органа об итогах рассмотрения жалобы в части доначисления корпоративного подоходного налога и налога на добавленную стоимость.

Решением СМАС Мангистауской области от 6 сентября 2021 года иск товарищества удовлетворен. Отменено уведомление Департамента об итогах рассмотрения жалобы налогоплательщика от 31 мая 2020 года № 204/1 подоначислению: КПН с юридических лиц, за исключением поступлений от субъектов крупного предпринимательства и организаций нефтяного сектора, на сумму 63 044 422 тенге и пени в размере 8 278 665 тенге; НДС на произведенные товары, выполненные работы и оказанные услуги на территории Республики Казахстан на сумму 9 900 541 тенге и пени в размере 4 403 591 тенге.

Постановлением судебной коллегии по административным делам Мангистауского областного суда от 24 ноября 2021 года решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

В кассационной жалобе ответчик считает, что основанием для доначисления налогов явились мнимые поставки, отсутствие основных средств и наемных работников. Представленные истцом суду первичные бухгалтерские документы изготовлены для придания видимости совершения операций.

СКАД сделал следующие выводы по данному делу. В соответствии с подпунктами 2) и 4-1) статьи 115 Налогового кодекса вычету и отнесению в зачет не подлежат:

расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке;

расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным бездействующим в порядке, определенном статьей 579 Налогового кодекса, со дня вынесения приказа о признании его бездействующим;

расходы по сделке (операции), по которой действие (действия) по выписке счета-фактуры и (или) иного документа признано (признаны) судом совершенным (совершенными) субъектом частного предпринимательства без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров;

расходы по сделке, признанной недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда.

В данном случае перечисленные в законе обстоятельства отсутствуют.

Судом установлено, что услуги по указанным договорам были выполнены ТОО «DDL Trade», ТОО «Адал Курылыс -2015.

Решением СМЭС Мангистауской области от 29 мая 2020 года отказано в удовлетворении исковых требований Сейтеновой К.С. к товариществу, ТОО «DDL Trade», ТОО «Адал Курылыс-2015» о признании недействительными договора аренды автотранспортных средств от 21 октября 2015 года № 30/09, договора оказания транспортных услуг от 31 декабря 2015 года № 32 и договора аутсорсинга от 25 декабря 2015 года №16 на оказание услуг по управлению автотранспортом и специализированной техникой.

Названным решением суда было установлено, что оспариваемые договоры были заключены с целью надлежащего исполнения товариществом услуг по договорам, заключенным с ТОО «Фирма Физтех», ТОО «Тасбулат Ойл Корпорейшн», ТОО «Статус Сервис», ТОО «КОМ-МУНАЙ».

Кроме того, оказание товариществом услуг по договорам, заключенным с указанными контрагентами, подтверждаются счетами-фактурами, актами выполненных работ, путевыми листами, товарно-транспортными накладными и заявками заказчиков.

В соответствии с частью 2 статьи 76 ГПК, обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением или постановлением суда по ранее рассмотренному гражданскому делу, обязательны для суда. Такие обстоятельства не доказываются вновь при разбирательстве других гражданских дел, в которых участвуют те же лица.

Аналогичная норма содержится в статье 119 АППК, предусматривающая преюдицию по административным делам.

В данном случае, ответчиком не представлены доказательства, свидетельствующие об отсутвии оснований для исключения из вычетов расходов и НДС из зачета по взаиморасчетам истца с ТОО «DDL Trade» и ТОО «Адал Курылыс-2015», тем самым не имелось правовых оснований для выставления уведомления и доначисления налога.

Доводы, изложенные к кассационной жалобе ответчика, были предметом рассмотрения судов первой и апелляционной инстанций и им дана надлежащая правовая оценка.

3.5.6.6 Аналогичный подход был отражен в постановлении по кассационная жалобам 6001-22-00-6ап/174 и 6001-22-00-6ап/174(2) от 29 марта 2022 года, где оставлены без изменений судебные акты ВКО.

Из акта проверки следует, что во взаимоотношениях Товарищества с ТОО «Торговая компания Challenger» товарно-транспортные накладные не содержат полную информацию о показателях учета работы автотранспортного средства, а также не представлен основной документ первичного учета автотранспортного средства - путевые листы. ТОО «Торговая компания Challenger» является неблагонадежным поскольку первоначально зарегистрировано 21 июня 2011 года в УГД, неоднократно меняло место регистрации. С 4 января 2018 года зарегистрирован в УГД по Алматинскому району г. Нур-Султана.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования истца о признании незаконным и отмене уведомления №427/1 от 21 июня 2021 года в части доначисления КПН на сумму 7 142 857 тенге с соответствующей суммой пени, исходил из того, что Департамент не представил никаких доказательств того, что сделки, совершенные между Товариществом и ТОО «Торговая компания Challenger», являются ничтожными (фиктивными), в том числе не предоставил результаты судебных актов о признании сделок недействительными, тогда как указанные поставщики на момент совершения сделок состояли на учете по НДС.

Таким образом, апелляционная коллегия обоснованно согласилась с выводами суда первой инстанции о признании незаконным и отмене уведомления №427/1 от 21 июня 2021 года в части доначисления КПН на сумму 7 142 857 тенге с соответствующей суммой пени по следующим основаниям.

Налоговым органом в отношении ТОО «Торговая компания Challenger» не проводилась встречная проверка, в ходе которых могли быть установлены факты осуществления действий по выписке счета-фактуры без фактического выполнения работ и оказания услуг.

Согласно договору №50 от 6 апреля 2016 года ТОО «Торговая компания Challenger» обязалось поставить Товариществу щебень в количестве 826 м3 по цене 23 000 тенге за м3. Доставка товара осуществляется автотранспортом продавца.

Из товарно-транспортной накладной от 6 апреля 2016 года следует, что водитель Кыржибаев Т. на автомашине Камаз 65115, госномер №F811 HLN доставил щебень в количестве 18,3 тонн из станции Куль в г.Курчатов, ул,Спортивная,20.

В путевом листе, выданном водителю Кыржибаеву Т., указана автомашина Камаз 65115, госномер №F811 HLN, показания спидометра, движение горючего, штамп о прохождении медосмотра, в талоне заказчика указано количество отработанных часов.

На момент поставки товаров ТОО «Торговая компания Challenger» состояло на регистрационном учете по НДС и правомерно выписывало счета-фактуры.

Таким образом, Товарищество предоставило налоговому органу первичные бухгалтерские документы: накладные, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные, путевые листы, подтверждающие факты реального совершения финансово-хозяйственных операций поставщиком.

Тогда как налоговый орган в свою очередь в соответствии с требованиями статьи 143, пункта 7 статьи 140 Налогового кодекса не направил запросы и не провел встречные проверки лиц, осуществляющих операции с Товариществом.

Налоговым органом в суде не предоставлены доказательства, подтверждающие, что имела место выписка счет-фактур без фактического выполнения работ. Фактов привлечения к административной или уголовной ответственности не зафиксировано. Невозможность привлечения к ответственности не подтверждена соответствующими процессуальными документами.

В соответствии со статьёй 8 Налогового кодекса налоговые органы должны соблюдать добросовестность осуществления налогоплательщиком (налоговым агентом) действий (бездействия) по исполнению им налогового обязательства, которая по умолчанию предполагается.

Налоговый орган не провел аналитический отчет «пирамида», который позволил бы установить перечень лиц, оказывавших услуги, выполнявших работы, или поставлявших товары именно поставщику, во исполнение последним своих обязательств перед заказчиком.

ТОО «Торговая компания Challenger» лжепредприятием не признано, решений о недействительности его регистрации в качестве юридического лица не имеется.

При таких обстоятельствах оснований для удовлетворения кассационных жалоб сторон не имеется, вынесенные по делу судебные акты подлежат оставлению в силе.

3.5.6.7 Таким образом, СКАД придерживается позиции необходимости буквального применения норм налогового законодательства. При этом такое применение норм не должно противоречить принципам Налогового кодекса, ПК и АППК.

Так заслуживает внимания анализ постановления 6001-22-00-6ап/278 от 5 мая 2022 года, вынесенного по иску ТОО «Altyn Grain Group» к ДГД по Акмолинской области» о признании незаконным уведомления о результатах проверки № 216 от 8 июня 2021 года.

Как следует из материалов дела и Акта налоговой проверки № 216 от 08 июня 2021 года (далее – Акт проверки), в частности, по данным ДГД компании присвоен статус налогоплательщика с высоким риском согласно системе управления рисками.

Компания была основана в 2018 году, занимается оптовой реализацией зерновых культур в качестве трейдера как на внутренний рынок, так и на экспорт. Компания также рассматривала опцию развития трейдингового бизнеса цемента.

В 2018 году совокупный годовой доход (далее – СГД) компании составил 2 582 074 829 тенге, в 2019 году – 3 669 812 569 тенге. При этом, коэффициент налоговой нагрузки (далее – КНН) в 2018 году был 0,5696 %, в 2019 году – 1, 0933%. Среднеотраслевое значение КНН для юридических лиц по Акмолинской области для оптовой торговли (за исключением автомобилей и мотоциклов) в 2019 году составляет 4,2%.

Истец на вопрос судебной коллегии не смог пояснить какую маржу компания закладывала в своей бизнес-модели, чтобы объяснить отклонение по КНН.

Изучая материалы дела, коллегия также отметила, что ряд поставщиков компании, в отношении которых уменьшены вычеты ввиду неподтвержденности налоговыми встречными проверками, имеют одного и того же представителя. Например, Амришев К.С.:

- представляет поставщика истца - ИП «Мухамеджанова Ж.А.»,

- представляет поставщика истца - ТОО «Эмпреса»,

- имеет сертификат обучавшегося у ТОО «Эмпреса» в семинаре, организованном для работников ТОО «Altyn Grain Group», то есть со стороны истца,

- имеет сертификат обучавшегося у ТОО «All Inclusive» в семинаре, организованном для работников ТОО «Altyn Grain Group», то есть со стороны истца,

- является учредителем и руководителем поставщика истца - ТОО «Qaz Smart Technology».

Аналогично Кукс С.А., она является работником истца, но при этом также представляет интересы поставщика истца - ТОО «Alibek & Cоmpany» (по просьбе своего руководителя, как было пояснено на судебном заседании).

Исходя из вышеизложенного, судебная коллегия соглашается, что назначение внеплановой проверки в данном случае и риск профиль компании являются обоснованными.

В целом ДГД свои доначисления совершил в отношении семи контрагентов истца по таким услугам, как транспортные, курьерские, обучающие услуги, техническая поддержка, рекламные услуги, исследование рынка товаров, земельных участков, разработка шаблонов документов для внутреннего документооборота.

Указанные сделки ДГД считает мнимыми ввиду того, что не были представлены подтверждающие документы, поставщики не сдавали налоговые отчетности, соответственно, не имели необходимых активов для оказания услуг.

Местные суды разделили позицию ДГД.

Судебная коллегия считает, что ДГД не имеет полномочий для установления мнимости и недействительности сделок. Это входит в компетенцию гражданского суда. Соответственно, данный вывод не является законным и не может быть положен в основу для доначисления.

Кроме того, имея подобный «обвинительный уклон» как в Акте проверки, так и во встречных проверках с указанными поставщиками, ДГД не оперирует вступившими в силу судебными актами, по которым истец либо его контрагенты были бы привлечены к ответственнности за противоправные действия.

Дополнительно судебная коллегия отмечает, что вывод ДГД и местных судов относительно отсутствия потребности в приобретении указанных услуг в целом также не является обоснованным. Свобода предпринимательства обусловлена тем, что каждый предприниматель сам решает, какие именно услуги ему необходимы для ведения и развития бизнеса.

Вместе с тем, в целях отнесения понесенных расходов для налоговых целей, налогоплательщик должен обеспечить наличие первичной документации и подтверждение указанных транзакций контрагентами при встречной налоговой проверке.

Судебная коллегия исследовала 18 договоров (№79-96) от 01 октября 2018 года и несколько договоров от 03 декабря 2018 год, заключенных с ТОО «Сапа СКО». Все указанные договоры составлены по единому образцу. При этом в договорах не указывается конкретно откуда, куда, в какие сроки нужно осуществить перевозку. Перевозка должна была осуществляться согласно заявке клиента. Заявки в материалах дела отсутствуют.

Истец пояснил, что каждый договор был составлен на отдельную перевозку. Зерно от клиентов получено и часть была экспортирована, что подтверждается таможенными декларациями со слов истца на судебном заседании. Суду указанные доказательства не представлялись.

Истец представил суду товаро-транспортные накладные (далее – ТТН). ДГД отмечает, что указанные ТТН по обоим контрагентам составлены по образцу Министерства финансов СССР и ЦСУ СССР от 29 июня 1984 года. Судебная коллегия считает, что в данном деле важен не сам образец документа, а важна возможность идентифицировать перевозку, ввиду того, что это не возможно сделать из самих договоров.

Однако все представленные ТТН заверены только подписью и печатью самого истца. Соотнести указанные ТТН к конкретному поставщику и договору судебной коллегии не представляется возможным. Кроме того, из материлов дела следует, что сама подготовка ТТН в 2019 году осуществлялась третьим лицом - ТОО «Alibek & Company» согласно договору с истцом.

Истец также предоставил счет-фактуры и накладные по взаимоотношениям с ТОО «Сапа СКО». Аналогичных документов по ТОО «ПрофТитанСнаб» в материалах дела не обнаружено.

Оплата по данным поставщикам была произведена наличным расчетом. Однако согласно данным ДГД, обе компании не имели контрольно-кассовых машин на момент оказания услуг. В материалах дела имеются ксерокопии плохого качества ряда чеков от ТОО «Сапа СКО». Однако ввиду иной позиции ДГД в части отсутствия ККМ у поставщика, а также тот факт, что представители указанных компаний не явились на судебные процессы, отзывы не представляли, желания пояснить свою позицию, поддержать или опровегнуть доводы истца не изъявили, судебная коллегия не может достоверно определить наличие чеков от поставщика.

При таких обстоятельствах судебная коллегия полагает, что исходя из модели бизнеса, в целом перевозка зерновых культур должна была осуществляться. Вместе с тем для целей вычета своих расходов согласно статье 242 НК истец должен иметь первичную документацию, из которой можно было бы идентифицировать поставщика, полученной услуги и обоснованность вычетов для целей КПН и зачета для НДС.

Пакет документов по взаиморасчетам с ТОО «Сапа СКО» по сравнению в доказательствами по ТОО «ПрофТитанСнаб» является более полным, однако не достаточно четким для подтвеждения конкретного размера расходов по указанным поставщикам.

Исходя из вышеизложенных фактов, судебная коллегия считает, что указанные расходы не являются вычитаемыми для целей корпоративного подоходного налога (далее – КПН).

При этом судебная коллегия не принимает во внимание позицию местных судов и доводы ДГД в части того, что ИП «Мухамеджановой Ж.А.» и ТОО «Эмпреса» не представлены формы налоговой отчетности, которые бы подтверждали факт того, что у них имеются работники и иные активы / договоры субподряда, необходимые для оказания услуг. Налоговая дисциплина Мухамеджановой Ж.А. в отношении управляемого ею бизнеса является вопросом отдельного налогового контроля и мер ответственности, при релевантности в отношении конкретного налогоплательщика, а не истца.

Вместе с тем, ввиду наличия у истца профиля высокорискового налогоплательщика, а также присутствия одних и тех же лиц в качестве доверенных лиц у поставщиков, сделки с которыми подвергнуты сомнению, судебная коллегия критически относится к ценообразованию и подтверждающим документам в отношении ИП Мухамеджановой Ж.А. и ТОО «Эмпреса».

Так, самый материальный расход в размере 30 млн. тенге (строка 1 в Таблице №1), направленный на создание сайта компании, не подкрепляется фактическим наличием такого сайта (поиск осуществлен по наименованию истца). Соответственно, расходы по обслуживаю и СЕО оптимизации несуществующего сайта (строка 9 в таблице 2) не являются по мнению судебной коллегии обоснованными.

Также по расходам на тренинги в ноябре и (или) декабре (строка 1 таблица 2) в размере 22, 5 млн. тенге при возможности участия в таких тренингах не только работников компании, не являются обоснованными, по мнению коллегии.

Судебная коллегия считает, что тимбилдинги (строка 5 в таблице 1 и строка 2 в таблице 2) на 11,2 млн. тенге в указанных размерах не могут считаться расходом, направленным на получение прибыли. Праздничные фуршеты на 3,9 млн. тенге сами по себе не являются расходом, направленным на получение прибыли. В случае, если они рассматриваются истцом в качестве представительских расходов, то они должны быть оформлены согласно пункту 3 статьи 245 НК.

Сама Мухамеджанова Ж.А., будучи осведомленной о судебном процессе ни в местные суды, ни в суд кассационной инстанции не явилась для поддержки либо опровержения доводов истца. Взаиморасчеты с ней встречной проверкой не подтверждены.

Соответственно, судебная коллегия полагает, что доначисление налоговой по данным взаимоотношениям является законным.

Аналогичный подход был применен СКАД в отношении всех остальных транзакций, где имели место быть расходы, не связанные с бизнес-профилем истца либо отсутствовали первичные документы, подтверждающие такие расходы.

1. Приказ Первого заместителя Премьер-Министра Республики Казахстан – Министра финансов Республики Казахстан от 3 октября 2019 года № 1084 «Об утверждении Правил и сроков реализации пилотного проекта по совершенствованию администрирования налога на добавленную стоимость на основании информационной системы электронных счетов-фактур с применением системы управления рисками (пилотный проект)» (далее – Приказ) [↑](#footnote-ref-1)