**Обобщение**

**судебной практики применения налогового законодательства**

**за 2020 год и 3 месяца 2021 года**

9 июля 2021 года город Нур-Судтан

В соответствии с Планом работы Верховного Суда Республики Казахстан на второе полугодие 2021 года проведено обобщениесудебной практики применения налогового законодательства.

Целью обобщения является изучение судебной практики по делам обобщаемой категории, анализ качества отправления правосудия, выработка предложений по формированию единообразного применения законодательства, выявление проблемных вопросов, возникающих в правоприменительной практике судов.

Обобщение проведено за период 2020 года и 3 месяца 2021 года, основано на изучении и анализе 109 гражданских дел, судебных актов, размещенных в информационной системе «Төрелік» по делам обобщаемой категории, справок по результатам проведенных обобщений областными и приравненными к ним судами (далее – областные суды).

**Нормативно-правовая база**

В соответствии со статьей 2 Кодекса Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на Конституции Республики Казахстан, состоит из настоящего Кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено настоящим Кодексом.

Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом кодексе, применяются правила указанного договора.

Основными нормативными правовыми актами, которыми судам следует руководствоваться при рассмотрении дел, связанных с применением налогового законодательства, являются:

1.Конституция Республики Казахстан от 30 августа 1995 года;

2.Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежей в бюджет (Налоговый кодекс)» (далее – НК);

3.Гражданский кодекс Республики Казахстан (далее – ГК) (Общая часть) от 27 декабря 1994 года, (Особенная часть) от 1 июля 1999 года;

4.Гражданский процессуальный кодекс Республики Казахстан (далее – ГПК) от 31 октября 2015 года;

5.Предпринимательский кодекс Республики Казахстан (далее -Предпринимательский кодекс) от 29 октября 2015 года;

6.Закон Республики Казахстан «О разрешениях и уведомлениях» от 16 мая 2014 года;

7.Закон Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» от 28 февраля 2007 года;

8.Закон Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» от 17 апреля 1995 года;

9.Нормативные постановления Верховного Суда Республики Казахстан (далее – НП):

- «О судебной практике применения налогового законодательства» от 29 июня 2017 года № 4;

- «О применении судами некоторых норм гражданского процессуального законодательства» от 20 марта 2003 года № 2;

- «О некоторых вопросах недействительности сделок и применения судами последствий их недействительности» от 7 июля 2016 года № 6;

- «О некоторых вопросах применения судами норм главы 29 ГПК» от 24 декабря 2010 года № 20;

12. Постановления Правительства Республики Казахстан, нормативные правовые приказы уполномоченного органа в системе органов государственных доходов.

**Статистические данные**

Данные о рассмотренных за период 2020 года и 3 месяца 2021 года делах сформированы из сведений, предоставленных областными судами.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Период: | **2020 год** | **3 мес. 2021 года** |
| **Поступило** | 7 328 | 1 567 |
| дел | 1 148 | 337 |
| исковых заявлений | 6 180 | 1 232 |
| **Отказано в принятии** | 114 | 14 |
| **Возвращено** | 818 | 203 |
| **Всего окончено** | 6 168 | 870 |
| **с вынесением решения** | 3 611 | 666 |
| удовлетворено | 2 416 | 361 |
| отказано | 1 195 | 305 |
| **прекращено** | 649 | 63 |
| **оставлено без рассмотрения** | 1 773 | 171 |
| **направлено по подсудности** | 134 | 7 |
| **Рассмотрено в апелляционном порядке** | 1 435 | 201 |
| отменено | 156 | 21 |
| изменено | 56 | 18 |
| **Рассмотрено в кассационном порядке** | 42 | 13 |
| отменено | 15 | 10 |
| изменено | 1 | 1 |

За анализируемый период 2020 года в экономические суды поступило 1 448 дел и 6 180 исковых заявлений, из них отказано в принятии - 114, возвращено - 818.

Всего окончено 6 168 дел. С вынесением решения - 3 611 дел, из них удовлетворено - 2 416, отказано в удовлетворении - 1 195.

Производство по делам прекращено по 649 делам, оставлено без рассмотрения - 1 773 дела, направлено по подсудности - 134 дела.

В апелляционном порядке рассмотрено 1 435 дел, из них по 156 делам решения отменены, по 56 делам - изменены.

В кассационном порядке рассмотрено 42 дела, из них по 15 делам судебные акты отменены (в том числе: судам города Нур-Султана – 8, Павлодарской области – 3), по 1 делу изменено.

За 3 месяца 2021 года поступило 337 дел и 1 232 исковых заявления, из них: 14 - отказано в принятии, 203 - возвращено.

Всего окончено 870 дел. С вынесением решения 666 дел, из них: удовлетворено - 361 дело, по 305 делам отказано в удовлетворении.

Производство прекращено по 63 делам, оставлено без рассмотрения 171 дело, направлено по подсудности 7 дел.

В апелляционном порядке рассмотрено 201 дело, отменено - 21 и изменено - 18 решений.

В кассационном порядке рассмотрено 13 дел, из них по 10 делам судебные акты отменены (в том числе: судам ЗКО – 3, Костанайской, Кызылординской, Мангистауской областей – по 2), по 1 делу изменено.

**Подсудность и подведомственность**

В соответствии с частью 1 статьи 27 ГПК специализированные межрайонные экономические суды (далее – СМЭС) рассматривают и разрешают гражданские дела по имущественным и неимущественным спорам, сторонами в которых являются физические лица, осуществляющие индивидуальную предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, юридические лица, а также по корпоративным спорам, за исключением дел, подсудность которых другому суду определена законом.

Согласно статье 26 ГПКгражданские дела рассматриваются и разрешаются районными судами, за исключением дел, предусмотренных частью 4 статьи 27 и статьей 28 настоящего Кодекса.

Споры об обжаловании решений и действий (бездействия) налогового органа юридическими лицами, индивидуальными предпринимателями рассматриваются СМЭС, обжалование решений и действий (бездействия) налогового органа физическими лицами – районными судами регионов.

Обобщение показало, что в основном заявления (исковые заявления), поступившие в суды, приняты с соблюдением правил подсудности и не вызывают у судов определенных сложностей.

Нарушений не установлено.

**Государственная пошлина**

Подпунктами 2), 3), 4) пункта 1 статьи 610 НК определены размеры государственной пошлины с подаваемых в суд заявлений особого искового производства.

Судами регионов при решении вопроса о принятии заявления (исковых заявлений) физических, юридических лиц, индивидуальных предпринимателей в производство суда нарушений установленных требований НК не допущено.

В силу подпункта 17) статьи 616 НК налоговые органы при подаче исковых заявлений в суд, обжаловании решений суда освобождены от уплаты государственной пошлины.

**Распределение обязанностей по доказыванию**

В соответствии со статьями 15 и 72 ГПК заявитель с соблюдением принципа состязательности обязан обосновать свое мнение о наличии любого из обстоятельств, указанных в подпунктах 1), 2), 3) части 1 статьи 293 ГПК.

Участвующий в судебном заседании руководитель государственного органа и его представитель, должностное лицо обязаны доказать соответствие закону обжалуемого решения, совершенного действия (бездействия).

Установленные статьей 72 ГПК правила о распределении бремени доказывания действуют и при рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции, но с соблюдением положений, установленных статьей 413 ГПК.

**Судебная практика, анализ проблемных вопросов, характерные ошибки**

1. **Анализ судебной практики по искам налоговых органов о признании сделок недействительными**

На пленарном заседании Верховного Суда 24 января 2020 года принято НП № 3 «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности»; 4 марта 2020 года исключен пункт 4 и изменен пункт 6 НП «О судебной практике применения налогового законодательства», разъясняющие право органов государственных доходов обратиться в суд в порядке гражданского судопроизводства с иском о признании сделки недействительной.

В этой связи, с марта 2020 года в местных судах сложилась неоднозначная практика по делам указанной категории. Некоторые суды *(городов Нур-Султан и Алматы, ЗКО)* производство по таким искам прекращают как не подлежащие рассмотрению в гражданском судопроизводстве, указывая, что орган государственных доходов имеет право обратиться в суд с иском лишь при невозможности привлечения к уголовной или административной ответственности лица, выписавшего фиктивные счета-фактуры. В других регионах суды рассматривают дела по существу и выносят решения, исходя из обстоятельств дела.

Статьей 19 НК закреплено право налоговых органов предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными.

В реализации права на иск может быть отказано только в случае, если требование не направлено на выполнение задач по обеспечению полноты и своевременности поступления налогов в бюджет *(статья 18 НК).*

В силу статьи 9 ГК защита гражданских прав осуществляется путем признания оспоримой сделки недействительной и применения последствий ее недействительности.

Споры, связанные с недействительностью сделок подлежат разрешению в судебном порядке, поскольку ни ГПК, ни другие законы не предусматривают иного порядка разрешения таких споров.

Тогда как в уголовном порядке доказывается умышленные действия по выписке фиктивных счетов-фактур.

Возможность применения гражданско-правовых способов защиты не находится в зависимости от уголовного преследования.

Прекращая производство по делу, суды также ссылаются на пункт 16 НП «О некоторых вопросах применения судами законодательства по делам об уголовных правонарушениях в сфере экономической деятельности», где указано, что при постановлении обвинительного приговора (постановления о прекращении производства по делу по нереабилитирующему основанию) по [статье 216](http://zan.kz/rus/docs/K1400000226#z827) Уголовного кодекса, сделка, подтвержденная фиктивным счетом-фактурой, является ничтожной и предъявления налоговыми органами исков об оспаривании сделок не требуется.

Между тем, приведенная норма разъясняет положения пункта 2 статьи 158 ГК, предусматривающего, что сделка, направленная на достижение преступной цели, противоправность которой установлена приговором (постановлением) суда, ничтожна.

Поэтому данная норма применима, когда недействительность сделки установлена судебными или иными актами по уголовному или административному делу, по которым налоговый орган вправе выставлять уведомление.

При отсутствии таких актов сделки являются оспоримыми.

Это прямо разъяснено в пункте 1 НП «О некоторых вопросах недействительности сделок и применении судами последствий их недействительности» - установленная законом ничтожность сделки не препятствует заинтересованному лицу требовать судебного признания недействительности такой сделки.

Кроме того, при прекращении производства по делу налоговый орган не вправе повторно обращаться в суд с аналогичным иском.

Доводы отдельных судов о недопустимости рассмотрения дела в гражданском судопроизводстве в связи с тем, что истец не лишен возможности восстановить право в уголовном или административном порядке, противоречат основополагающим принципам диспозитивности и равенства всех перед законом и судом.

За анализируемый период по указанным основаниям в кассационном порядке отменено 16 судебных актов (судов города Нур-Султана - 8, ЗКО – 3, Кызылординской, Костанайской областей - по 2).

В 2020 году имела место неоднозначная практика рассмотрения дел данной категории в судах города Алматы.

Суд апелляционной инстанции соглашался как с разрешением дел по существу с вынесением решения, так и с оставлением исков без рассмотрения либо прекращением производства по делу.

*Так, постановлением суда апелляционной инстанции города Алматы от 12 марта 2020 года решение суда об удовлетворении иска УГД по Медеускому району города Алматы о признании недействительным договора, заключенного между ТОО «ZM Express» и ТОО «Silk Way Express.KZ», отменено с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении иска.*

*Основанием указано, что органы государственных доходов изначально обязаны принять меры по привлечению лица, выписавшего фиктивные счета-фактуры, к уголовной либо административной ответственности, и только при невозможности привлечения к ответственности, органы государственных доходов имеют право обратиться в суд с иском о признании сделок недействительными в порядке гражданского судопроизводства.*

*Однако постановлением суда кассационной инстанции от 2 марта 2021 года выводы суда апелляционной инстанции признаны неправильными, решение суда первой инстанции оставлено в силе. Указано, что возможность применения гражданско-правовых способов защиты не находится в зависимости от привлечения виновных лиц к уголовной либо административной ответственности.*

*12 марта 2020 года отказано в удовлетворении иска РГУ «УГД по Ауэзовскому району города Алматы» к ТОО «АЛВИС» и «DOSTAR GROUP» о признании недействительными договоров.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 30 июня 2020 года решение суда первой инстанции отменено с принятием нового решения об удовлетворении иска.*

В то же время, с аналогичной мотивировкой суд первой инстанции оставлял иски без рассмотрения, не отказывая органам государственных доходов в иске и давая возможность разрешить вопрос о фиктивности сделок в уголовном или административном судопроизводстве, и в случае невозможности привлечения таких лиц к ответственности оставляя за ними право повторного обращения в суд с аналогичным иском.

Указанные определения суда отменены.

Некоторые судебные акты до окончательного разрешения дела неоднократно подвергались корректировке.

*Так, определением СМЭС иск УГД по Медеускому району города Алматы к ТОО «Адал Курылыс», ТОО «Mag Logistic» о признании сделок недействительными оставлен без рассмотрения со ссылкой на несоблюдение налоговым органом обязательного порядка досудебного урегулирования спора, а именно решения вопроса о привлечении к ответственности лиц, выписавших фиктивные, по мнению налогового органа, счета-фактуры, к уголовной или административной ответственности.*

*Данное определение отменено судом апелляционной инстанции с направлением дела на новое рассмотрение.*

*При новом рассмотрении дела суд, учитывая неоднозначную судебную практику, прекратил производство по делу, указав на те же обстоятельства.*

*Определением суда апелляционной инстанции данное определение суда первой инстанции оставлено без изменения.*

Следует отметить, что на необходимость предварительного разрешения вопроса о привлечении лиц, выписавших фиктивные счета-фактуры, к уголовной или административной ответственности суд апелляционной инстанции ссылался и при отмене решений суда об удовлетворении иска, вынося новое решение об отказе в удовлетворении иска.

**Имели место случаи, когда суды первой инстанции возвращали либо отказывали в принятии исковых заявлений о признании сделки недействительной.**

Приказом РГУ «Департамент государственных доходов по Акмолинской области» от 17 марта 2020 года № 86, во исполнение пункта 1.2 протокольных поручений Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан от 6 марта 2020 года создана постоянно действующая Согласительная комиссия по досудебному рассмотрению материалов по сделкам, имеющим признаки недействительности. Указанная комиссия являлась консультативно - совещательным органом и была создана в целях минимизации судебных разбирательств с участием субъектов предпринимательства и органов государственных доходов.

СМЭС Акмолинской области на протяжении незначительного периода (в 2020 году) иски налоговых органов о признании сделки недействительной возвращались, а принятые в производство - оставлялись без рассмотрения по заявлению истца ввиду отсутствия положительного решения Согласительной комиссии на подачу настоящего искового заявления в суд, т.е. ввиду несоблюдения истцом досудебного порядка разрешения спора.

Анализ судебной практики показал, что в исковых заявлениях налоговых органов о признании сделок недействительными, как правило, указывались следующие основания:

- сделки совершены на основании счетов-фактур, не подтвержденных достоверными первичными учетными документами, по которым ответчиком взяты в зачет суммы НДС и отнесены на вычеты по КПН расходы по ним, при том, что сторона, выписавшая счет-фактуру, не имеет штата работников, административных и иных материально-технических ресурсов для оказания услуг, выполнения работ и поставки товаров;

- наличие приговора суда о признании лиц виновными в уклонении от уплаты налогов, где указано о регистрации (перерегистрации) предприятия на имя лица, не имеющего отношения к его созданию и финансово-хозяйственной деятельности;

- наличие решения налогового органа о снятии контрагента с учета по НДС;

- наличие решения суда о признании регистрации (перерегистрации) юридического лица недействительной, в том числе по мотивам непричастности руководителя (учредителя) юридического лица к финансово-хозяйственной деятельности.

У судов регионов возникали определенные проблемы при оценке доказательств, а именно при принятии либо непринятии представленных ответчиком (налогоплательщиком) в обоснование фактического исполнения сделок договоров, счетов-фактур, накладных, выписок с банковских счетов, документов об оплате налогов по сделке, протоколов допросов в рамках уголовных дел при отсутствии по ним итогового процессуального решения.

**Примеры**

*1) Решением СМЭС Павлодарской области от 2 апреля 2020 года иск РГУ «Департамент государственных доходов по Павлодарской области» (далее – ДГД) к ТОО «ТрансКомСтрой», ТОО «Идеал-Строй ПВ», ТОО «Бек-Алаш», ТОО ПСК «Гарантстрой» о признании сделок недействительными удовлетворен на основании пунктов 2, 3 статьи 157 и пункта 1 статьи 158 ГК.*

*Основанием для удовлетворения иска указывались следующие обстоятельства.*

*Не представлены первичные бухгалтерские документы, предшествующие оплате, а именно: акт выполненных работ, счет-фактура с описанием работ, указанием общей суммы выполненных работ, предоставленная субподрядчиком подрядчику.*

*По контрагентам ТОО «ТрансКомСтрой» отсутствуют соглашения о расторжении трудовых договоров, приказы о приеме, увольнении работников, доказательства оплаты заработной платы и других обязательных платежей в бюджет. Суду не представлены доказательства наличия необходимых трудовых и материальных ресурсов, в том числе специальной техники, механизмов и транспортных средств для выполнения обязательств по договору.*

*В данном случае осуществлялась выписка фиктивных счетов-фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, что влечет уголовную ответственность.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 16 июля 2020 года решение суда первой инстанции отменено с вынесением нового решения об отказе в удовлетворении иска ввиду несоответствия оспариваемых сделок критериям мнимости.*

*Постановлением суда кассационной инстанции от 18 марта 2021 года судебный акт суда апелляционной инстанции по данному делу отменен, дело направлено на новое рассмотрение в суд апелляционной инстанции, в ином составе судей.*

*Кассационной инстанцией указано, что, отменяя решение по делу и отказывая в иске, суд апелляционной инстанции неправильно истолковал НП «О судебной практике применения налогового законодательства», которое было изменено 4 марта 2020 года, а также норму подпункта 1) статьи 279 ГПК, так как досудебный порядок разрешения данного спора, в том числе путем обращения в суд в уголовном или административном порядке, действующим законодательством не предусмотрен.*

*Суд апелляционной инстанции, сделав вывод об отсутствии признаков мнимости в оспариваемых сделках (статья 160 ГК), не проверил и не опроверг доводы иска об их недействительности по основаниям, предусмотренным статьей 158 ГК.*

*Местными судами не дана оценка доказательствам, имеющимся в деле документам, в том числе всем оспариваемым счетам-фактурам, актам приемки жилых домов в эксплуатацию, платежным поручениям об оплате, а также иным документам, подтверждающим оказание услуги и поставку товаров, упомянутых в оспариваемых счетах-фактурах.*

*Также судом апелляционной инстанции не опровергнуты доводы истца о непредоставлении ответчиками первичных бухгалтерских и других документов, свидетельствующих о поставке, принятии, передаче и фактическом использовании строительных материалов и техники на построенных жилых домах. Не устранены противоречия между доводами сторон относительно оплаты налогов по указанным сделкам.*

*При новом рассмотрении постановлением суда апелляционной инстанции от 18 мая 2021 года решение суда оставлено в силе.*

*2) 6 сентября 2016 года между ТОО «Шар-Құрылыс» и ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» заключены договоры, по условиям которых последнее обязалось осуществить в адрес ТОО «Шар-Құрылыс» поставку материала (керамическая плитка) и оборудование (сантехника).*

*РГУ «УГД по Есильскому району» обратилось в суд с иском о признании недействительными сделок, мотивируя тем, что они фактически не имели места и были совершены с целью избежания либо уклонения от уплаты налогов.*

*Решением суда от 9 сентября 2020 года в удовлетворении иска отказано. Суд исходил из того, что поставка товара подтверждается накладными на отпуск запасов на сторону, счетами-фактурами и оплатой отгруженного товара. Ответчиком предоставлены договоры подряда, заключенные между ТОО «Шар- Құрылыс» и ТОО «Altezza Lux» по выполнению работ на строящихся объектах, куда поставлялся закупаемый товар.*

*В ведомости договорной цены было указано оборудование – сантехника; в общую стоимость договора входит стоимость материала и оборудования; предоставлены акты выполненных работ, где были указаны работы по керамограниту. Откуда суд сделал вывод о том, что договоры заключены уполномоченными представителями сторон, обязательства по ним исполнены сторонами.*

*Были приняты во внимание доводы ТОО «Шар-Құрылыс» о том, что для поставки закупаемого товара и оборудования его контрагенту ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» не требовалось наличие соответствующих активов, зданий, транспортных средств, материальных и трудовых ресурсов.*

*Суд посчитал, что налоговым органом, в нарушение требований статьи 72 ГПК, не предоставлены суду достоверные и достаточные доказательства отсутствия фактического совершения сделки, притом, что ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» снято с регистрационного учета по НДС 9 декабря 2017 года, то есть после поставки материала и оборудования.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции Нур-Султана от 15 декабря 2020 года решение суда обоснованно отменено, вынесено новое решение об удовлетворении иска. Указано, что анализ оспариваемых договоров, заключенных между ответчиками, показывает, что для их реализации поставщик должен иметь соответствующие ресурсы.*

*Однако ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» не имеет на балансе основных средств, что следует из отсутствия деклараций по налогу на имущество, земельному налогу и налогу на транспортные средства за период осуществления деятельности, также отсутвуют наемные работники.*

*Согласно пункту 3.1 договоров ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» обязалось осуществить поставку товара до объекта покупателя, однако в нарушение Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 30 апреля 2015 года № 546 (далее - Правила), путевые листы (отрывной талон к нему), являющиеся первичными документами, фиксирующими событие (факт) перевозки автотранспортным средством, надлежащим образом оформленные товарно-сопроводительные накладные не представлены.*

*Ссылки суда на договоры между ТОО «Шар-Құрылыс» и ТОО «Altezza Lux» отклонены, поскольку доказательством фактического совершения оспариваемых сделок они не являются.*

*Судом не дана надлежащая оценка тому, что участниками оспариваемых сделок не представлены доказательства источника приобретения товара, при этом согласно декларации ф.300.00 ТОО «Домус-Астана - Domus-Astana» не отражена реализация, а также приобретение данных товаров.*

*Апелляционная коллегия также мотивировала свои выводы тем, что для целей налогообложения важно установить не только соответствие договора требованиям закона, но и фактическое наличие взаиморасчетов, подтвержденных достоверными бухгалтерскими документами.*

*3) Решением СМЭС Восточно-Казахстанской области от 28 ноября 2019 года иск РГУ «УГД по городу Семей» удовлетворен: договоры поставки товаров (металлолома) между ТОО «Восток-Семсталь» и ТОО «Сем Авто-ХХI» признаны недействительными.*

*Постановлением апелляционной инстанции от 17 февраля 2020 года решение суда оставлено без изменения.*

*Из материалов дела следует, что орган государственных доходов при камеральной проверке налоговой отчетности ТОО «Восток-Семсталь» по НДС установил, что основной поставщик товаров, работ и услуг ТОО «Сем Авто-ХХI» в налоговой отчетности факт реализации ТОО «Восток-Семсталь» товаров, работ и услуг не отразил. Кроме того, вступившим в законную силу решением СМЭС от 14 декабря 2017 года была установлена несостоятельность ТОО «Сем Авто-ХХI».*

*Суд апелляционной инстанции, оставляя решение суда без изменения, указал, что при разрешении спора суд первой инстанции правомерно руководствовался требованиями статьи 160 ГК.*

*Проверяя доводы органа государственных доходов о невозможности реального осуществления ТОО «Сем Авто-ХХI» предпринимательской деятельности, суд первой инстанции принял во внимание обстоятельства, установленные вступившим в законную силу решением суда, которым ТОО «Сем Авто-ХХI» было признано банкротом.*

*Названное предприятие-должник не осуществляло финансово-хозяйственную деятельность с 2016 года и вследствие этого не имело возможности осуществлять поставку металлолома. Лом и отходы черного металла на балансе ТОО «Сем Авто-ХХI» не числились. Материальных и трудовых ресурсов для исполнения условий договоров поставки у ТОО «Сем Авто-ХХI» не имелось. Ввиду этого операции по поставке ТОО «Восток-Семсталь» лома и отходов черного металла в бухгалтерском учете и финансовой отчетности ТОО «Сем Авто-ХХI» не отражались.*

*Первичные документы, подтверждающие операции, связанные с приобретением лома и отходов черного металла, его учетом, хранением и последующей реализацией ТОО «Восток-Семсталь», суду первой инстанции представлены не были.*

*В силу части 3 статьи 65 ГПК письменные объяснения бывшего директора ТОО «Сем Авто-ХХI» Уськова А.В. не были признаны доказательством, подтверждающим факт реализации металлолома ТОО «Восток-Семсталь».*

*ТОО «Восток-Семсталь» не представило в суде доказательств, свидетельствующих о действительности сделок с его стороны. Имеющиеся в материалах дела счета-фактуры и накладные на отпуск товара на сторону, при отсутствии иных первичных документов, объективно подтверждающих наличие у поставщика лома и отходов черного металла, фактическое его оприходование покупателем, а также осуществление покупателем расчета за поставленный товар, не были признаны судами достаточными и достоверными доказательствами, свидетельствующими о действительности оспариваемых истцом сделок.*

*4) УГД по Алгинскому району ДГД по Актюбинской области обратилось в суд с иском к Умирханову М.М. о признании соглашения о расторжении договора купли-продажи недвижимости недействительным, мотивируя тем, что в ходе камерального контроля установлено, что собственником недвижимого имущества в виде жилого дома с земельным участком являлся Умирханов М.М., дата регистрации 6 декабря 2017 года. 31 августа 2018 года Умирханов М.М. реализовал данное имущество Умирхановой К.О. за 30 000 000 тенге. 12 февраля 2019 года Умирханов М.М. был вызван в УГД для сдачи декларации и уплате индивидуального подоходного налога в размере 3 000 000 тенге от полученого дохода от прироста стоимости при реализации имущества, находящегося на праве собственности менее 12 месяцев. Однако ответчик в целях уклонения от уплаты налога, соглашением от 23 февраля 2019 года расторг договор купли-продажи и предоставил соглашение в Управление. Истец считает, что данные действия ответчика направлены на уклонение от налоговых обязательств.*

*Решением Алгинского районного суда Актюбинской области от 31 марта 2020 года, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 3 июня 2020 года, иск удовлетворен.*

*Местными судами установлено, что ответчик реализовал имущество, находящееся на праве собственности менее 12 месяцев, что в соответствии с нормами налогового законодательства влечет уплату индивидуального подоходного налога от полученного дохода от прироста стоимости при реализации имущества.*

*По пояснениям истца, ответчик был вызван 12 февраля 2019 года в Управление для сдачи декларации и уплате налога в размере 3 000 000 тенге.*

*Далее, 23 февраля 2019 года Умирханов М.М. и Умирханова К.О. заключили соглашение о расторжении договора купли-продажи от 31 августа 2018 года, удостоверенное частным нотариусом Актюбинского нотариального округа Казиевой А.Н.*

*В соответствии с пунктом 1 статьи 403 ГК при расторжении договора обязательства сторон прекращаются.*

*Под расторжением договора понимается досрочное прекращение неисполненного полностью или частично договора по основаниям, не предусмотренным статьями 367-377 ГК.*

*Умирханов М.М. утверждал, что он расторг договор купли-продажи жилого дома в связи с неполной оплатой со стороны покупателя Умирхановой К.О.*

*Данные доводы ответчика правомерно признаны судом необоснованными, поскольку согласно пункту 2 договора купли-продажи от 31 августа 2018 года указанный жилой дом продан покупателю за 30 000 000 тенге, уплаченных покупателем продавцу до подписания настоящего договора, вне помещения нотариальной конторы.*

*Таким образом, оснований для расторжения договора купли-продажи от 31 августа 2018 года жилого дома не имелось, поскольку стоимость жилого дома покупателем была оплачена.*

*Данные действия ответчика по заключению соглашения о расторжении договора обоснованно расценены судами как действия, направленные на уклонение от исполнения налогового обязательства.*

*5) ДГД по Актюбинской области обратился в суд с иском к ответчикам ТОО «ЮконСтройИнвест», ТОО «Royal oil Croup» о признании недействительными договора, который решением СМЭС удовлетворен.*

*Установлено, что между ТОО «ЮконСтройИнвест» и ТОО «Royal oil Croup» заключены договоры, выписаны счета-фактуры на общую сумму 686 098 479 тенге, в том числе НДС в сумме 82 331 844 тенге.*

*ТОО «ЮконСтройИнвест» представило декларацию по КПН (ф.100) за 2018 год СГД с нулевыми показателями, в декларациях по НДС (ф. 300) счета-фактуры по реализованным товарам не отразило в 1, 2, 3 кварталах 2018 года, соответственно НДС в бюджет не уплатило. Декларацию по налогу на транспортные средства, земельному налогу и налогу на имущество не представило за 2018 года (ф.700), снято с учета по НДС с 24 января 2019 года в связи с отсутствием по месту нахождения.*

*Департаментом экономических расследований по Актюбинской области 14 августа 2019 года начато досудебное расследование в отношении руководства ТОО «RoyaloilGroup» по факту совершения действий по выписке счетов - фактур без фактического выполнения работ, оказания услуг и отгрузки товаров по части 3 статьи 216 УК.*

*Согласно заключению специалиста за период с 1 января 2017 года по 23 сентября 2019 года сумма НДС, подлежащая к уплате контрагентами, составила бы 85 553 011 тенге, КПН 142 589 041 тенге.*

*Сумма причиненного государству ущерба от деятельности ТОО «RoyaloilGroup» в период с 1 января 2017 года по 23 сентября 2019 года составила по НДС 85 553 011 тенге, по КПН 142 589 041 тенге, что подтверждается заключением специалиста от 27 сентября 2019 года № 1.*

*В период с 2017 года по 2018 годы ТОО «Юкон Строй Инвест» производило поставку дизельного топлива в адрес ТОО «RoyaloilGroup» в количестве 4 082,4 тонны на общую сумму 700 000 000 тенге.*

*Указанное дизельное топливо ТОО «Юкон Строй Инвест» хранило у ТОО «БатысМунай Транс», находящегося в Атырауской области, Макатский район, поселок Доссор.*

*При анализе бухгалтерских документов установлено, что в 2018 году транспортировку дизельного топлива от ТОО «Юкон Строй Инвест», находящегося в городе Атырау, в адрес ТОО «RoyaloilGroup» на основании товарносопроводительных накладных осуществляли водители на 9 автомашинах «КамАЗ» с прицепом.*

*Допрошенные водители в ходе досудебного расследования пояснили, что перевозку дизельного топлива от ТОО «Юкон Строй Инвест» в адрес ТОО «RoyaloilGroup» в период с 2017 года по 2018 годы не осуществляли.*

*Согласно ответу инспекции Транспортного контроля Актюбинской области на запрос о предоставлении сведений о факте проезда в период 2018 года вышеуказанных автотранспортных средств по маршруту Атырау-Актобе, проезд указанных автомашин с дизельным топливом не зарегистрирован.*

*Данные факты свидетельствуют о том, что сделки между ТОО «Юкон Строй Инвест» и ТОО «RoyaloilGroup» заключены формально, фактически не имели места и были совершены с целью уменьшения сумм налогов, подлежащих уплате в бюджет, то есть без намерения вызвать правовые последствия.*

Подводя итоги вышеуказанной судебной практики, местным судам следует обратить внимание на то, что споры, связанные с недействительностью сделок подлежат разрешению в судебном порядке.

Возможность применения гражданско-правовых способов защиты не находится в зависимости от уголовного преследования.

Доводы отдельных судов о недопустимости рассмотрения дела в гражданском судопроизводстве в связи с тем, что истец не лишен возможности восстановить право в уголовном или административном порядке, противоречат основополагающим принципам диспозитивности и равенства всех перед законом и судом.

При рассмотрении споров, связанных с недействительностью сделок, судам следует дать оценку первичным документам, имеющимся в материалах дела и предоставленным сторонами: договорам, счетам - фактурам, актам приемки объектов, платежным поручениям об оплате, а также иным документам, подтверждающим оказание услуги, выполнение работ и поставку товаров, упомянутых в оспариваемых договорах, счетах-фактурах и доводам сторон.

**2.** **Анализ судебной практики по искам о ликвидации юридических лиц по основанию признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица**

На основании подпункта 10) пункта 1 статьи 19 НК органы государственных доходов вправе предъявлять в суды иски о ликвидации юридического лица по основаниям, предусмотренным подпунктами 1), 2), 3) и 4) пункта 2 статьи 49 ГК, а также иные иски в соответствии с компетенцией и задачами, установленными законодательством Республики Казахстан.

В соответствии с пунктом 2 статьи 49 ГК по решению суда юридическое лицо может быть ликвидировано в случае признания недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер.

Согласно пункту 1 статьи 158 ГК сделка, содержание которой не соответствует требованиям законодательства, а также сделка, совершенная с целью, заведомо противоречащей основам правопорядка, является оспоримой и может быть признана судом недействительной, если настоящим Кодексом и иными законодательными актами Республики Казахстан не установлено иное.

В силу пункта 1 статьи 2 Предпринимательского кодекса предпринимательством является самостоятельная, инициативная деятельность граждан, оралманов и юридических лиц, направленная на получение чистого дохода путем использования имущества, производства, продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг, основанная на праве частной собственности (частное предпринимательство) либо на праве хозяйственного ведения или оперативного управления государственного предприятия (государственное предпринимательство).

В соответствии с пунктом 1 статьи 39 ГК, а также пунктом 1 статьи 5 Закона «О товариществах с ограниченной и дополнительной ответственностью» местом нахождения юридического лица признается место нахождения его постоянно действующего органа.

Согласно статье 14 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» (далее – Закон) договор отчуждения (уступки) права выбывающего участника хозяйственного товарищества на долю в имуществе (уставном капитале) товарищества или ее части, стороной которого является физическое лицо, подлежит нотариальному удостоверению.

По правилам статьи 14-2 Закона, изменения и дополнения в регистрационные данные юридического лица вносятся при изменении места нахождения юридического лица, при изменении места нахождения юридического лица дополнительно к уведомлению прилагается документ, подтверждающий место нахождение, в случае, если владельцем помещения является физическое лицо, представляется нотариально засвидетельствованное согласие физического лица о предоставлении, такая регистрация носит уведомительный характер со внесением сведений в Государственную базу данных юридических лиц (ГБД ЮЛ).

При рассмотрении дел судам необходимо выяснять, оспаривались ли в судебном порядке такие сделки, являются ли эти сделки оспоримыми или ничтожными в силу прямого указания закона.

Статьей 16 Закона предусмотрено, что юридическое лицо считается прекратившим свою деятельность после внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров.

Деятельность юридических лиц, их филиалов (представительств) подлежит прекращению в принудительном порядке при одновременном соответствии следующим условиям: не обратившиеся в порядке, определенном Правительством Республики Казахстан, в регистрирующий орган для формирования бизнес-идентификационного номера; не зарегистрированные в органах государственных доходов в качестве налогоплательщиков. Прекращение деятельности в принудительном порядке производится в судебном порядке по заявлению органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц. Исключение из Национального реестра бизнес-идентификационных номеров юридических лиц производится на основании решения суда о принудительной ликвидации, вступившего в законную силу.

В соответствии с пунктами 10, 11, 12, 13 НП «О судебной практике применения налогового законодательства» судами юридические лица, чья регистрация (перерегистрация) оспаривается, должны привлекаться к участию в деле в качестве ответчиков. Поскольку указанные споры рассматриваются по правилам искового производства, орган юстиции в обязательном порядке должен привлекаться к участию в деле в качестве соответчика. При оспаривании регистрации юридического лица к участию в деле должны привлекаться его учредители (участники). В случае оспаривания только произведенной перерегистрации юридического лица к участию в деле также следует привлекать предыдущего (предыдущих) участника (участников). Признание недействительной перерегистрации и восстановление прежних регистрационных данных юридического лица влечет для предыдущего (предыдущих) участника (участников) обязательства, связанные с его деятельностью, в том числе налоговые.

Факт регистрации (перерегистрации) юридического лица на физическое лицо, которое не имеет отношения к его созданию (перерегистрации), является основанием для признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.

При указании в исковом заявлении в качестве одного из оснований для признания недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица – отсутствие юридического лица по месту регистрации, судам следует учитывать, что по таким делам важным является исследование и разрешение вопросов, связанных с достоверностью адреса юридического лица. При наличии хотя бы одного из обстоятельств, свидетельствующих об умышленном предоставлении при регистрации (перерегистрации) недостоверных сведений об адресе юридического лица, исключающем возможность какой-либо связи с данным юридическом лицом, а также осуществления государственного контроля и надзора, иск может быть удовлетворен.

Отсутствие итогового решения по уголовному делу в сфере экономической деятельности не может являться безусловным основанием для отказа в иске о признании недействительной регистрации (перерегистрации) юридического лица.

Следует отметить, что по делам указанной категории сложилась устойчивая практика.

Основанием для предъявления указанных исков служат обращения в Департамент досудебного расследования КГД МФ РК физических лиц (титульных руководителей и учредителей товариществ), из которых следует, что они занятие предпринимательской деятельностью целью не ставили, печати, учредительные документы, крипто-ключи, финансово-хозяйственные документы ТОО им не передавались, какой-либо материальной, физической, финансовой и технической возможности заниматься предпринимательской деятельностью не имелось.

**Примеры**

*1)**РГУ «УГД по городу Атырау» обратилось в суд с иском о признании государственной перерегистрации ТОО «Строй Азия KZ» (далее-ТОО) от 4 марта 2019 года недействительной.*

*Решением СМЭС Атырауской области от 15 января 2020 года иск удовлетворен. Судом установлено, что первичная постановка на регистрационный учет ТОО произведена 3 октября 2018 года в УГД по Сарыаркинскому району. В соответствии с приказом НАО «Государственная корпорация «Правительство для граждан» от 4 марта 2019 года ТОО произвело перерегистрацию, указав свое местонахождение: город Атырау, улица Баймуханова, дом 12 В, квартира (офис) 12. 12 июня 2019 года проведено налоговое обследование, в результате которого выявлено отсутствие предприятия по указанному адресу.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 3 ноября 2020 года решение суда отменено, дело направлено на новое рассмотрение в СМЭС.*

*Апелляция установила, что суд не привлек к участию в деле в качестве соответчика орган юстиции, а также НАО «Правительство для граждан», в чье ведение переданы функции по регистрации юридических лиц. Также не привлечена к делу Юзеева Н.Н., которая числилась первым руководителем и участником (учредителем) ТОО по состоянию на 3 октября 2018 года.*

*2)Решением СМЭС города Нур-Султана от 8 февраля 2021 года иск удовлетворен. Признаны недействительными договоры купли-продажи 100% доли участия в уставном капитале ТОО "ANTARES Group Astana"(далее-ТОО), заключенные между Ержан Ж. и Сафиным Д.Р., между Сафиным Д.Р. и Степаненко В.В.. Признана недействительной и отменена государственная перерегистрация ТОО.*

*Постановлением апелляционной инстанции от 14 апреля 2021 года решение суда оставлено без изменения со ссылкой на то, что сделка является оспоримой и подлежит признанию недействительной.*

*Из материалов дела следует, что учредителем товарищества в период с 23 апреля 2019 года до 4 октября 2019 года являлся Сафин Д.Р., с 4 октября 2019 года по настоящее время является Ержан Ж.*

*Сафин Д.Р. и Ержан Ж. приобретали долю в уставном капитале ТОО на основании договоров купли-продажи. Договор купли-продажи от 18 апреля 2019 года, заключенный между Степаненко В.В. и Сафиным Д.Р., удостоверен нотариусом Байдаулетовой П.К. Договор купли-продажи от 3 октября 2019 года, заключенный между Сафиным Д.Р. и Ержаном Ж., был удостоверен нотариусом Рыскулбековой Л.З.*

*В Департамент досудебного расследования КГД МФ РК поступили заявления Сафина Д.Р. и Ержана Ж., из которых следует, что целью занятие предпринимательской деятельностью они не ставили, печати, учредительные документы, крипто-ключи, финансово-хозяйственные документы ТОО им не передавались, какой-либо материальной, физической, финансовой и технической возможности заниматься предпринимательской деятельностью у них не имелось.*

*ДГД обратился в суд с требованиями о признании недействительными договоров купли-продажи 100% доли участия в ТОО и государственной перерегистрации, мотивируя тем, что предприятие приобреталось без намерения осуществления предпринимательской деятельности, что противоречит уставным целям деятельности товарищества и интересам государства.*

*При разрешении иска суд исходил из установленного факта того, что Сафин Д. и Ержан Ж. при подписании указанных договоров купли-продажи находились под влиянием третьих лиц, и у них как субъектов сделки, отсутствовало самостоятельное волеизъявление на осуществление предпринимательской деятельности.*

*Согласно сведениям органов государственных доходов, ТОО отсутствует по месту нахождения, что свидетельствует об отсутствии постоянно действующего органа, руководителя и других лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать.*

*Из сведений по выписанным счетам-фактурам по отчету «Пирамида по покупателям» ТОО следует, что предполагаемая сумма ущерба оставила 609 504 793 тенге, в том числе НДС 228 564 293 тенге, КПН 380 940 500 тенге.*

*Доводы ответчика Степананко В.В. (первоначальный учредитель компании) о том, что вместе с долей уставного капитала покупателю были переданы бухгалтерские документы, ЭЦП, печать и иные документы, отраженные в акте приема-передачи, бухгалтерский баланс; отсутствовали споры и обременения на долю уставного капитала; на момент заключения договора подтверждено отсутствие налоговой задолженности были изучены судом, однако не приняты во внимание, поскольку оспариваемые договоры купли-продажи противоречат основам правопорядка, а основной целью лиц, руководивших действиями сторон при совершении данных сделок, являлось последующее уклонение от исполнения налоговых обязательств перед бюджетом, путем выписки фиктивных счетов-фактур и предоставлением не соответствующей действительности форм налоговой отчетности.*

*При изложенных обстоятельствах суд обоснованно пришел к выводу о признании недействительными договоров купли-продажи от 18 апреля 2019 года и 3 октября 2019 года.*

*При этом, исходя из положений статьи 14 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств», а также норм гражданского законодательства о последствиях недействительности сделок, недействительная сделка не влечет юридических последствий, она недействительна с момента ее совершения – стороны сделки возвращаются в первоначальное положение. Соответственно, произведенная на основании указанных договоров государственная перерегистрация также правильно была признана недействительной и отменена.*

*3) РГУ «УГД по городу Усть-Каменогорск» обратилось в суд с иском о признании договора купли-продажи доли в уставном капитале ТОО «Обшор», заключенного между Махмудовым З. и Біржанұлы Д., а также последующей государственной перерегистрации юридического лица недействительными, с отменой приказа.*

*Решением СМЭС Восточно-Казахстанской области иск удовлетворен.*

*Удовлетворение иска суд мотивировал отсутствием волеизъявления лица, указанного в учредительных документах юридического лица, не имеющего к его созданию никакого отношения, не осуществлявшего и не осуществляющего предпринимательскую деятельность. Принял во внимание заявление Біржанұлы Д., в котором он ссылался на отсутствие осведомленности относительно деятельности ТОО «АзияПромТорг 2002».*

*Суд апелляционной инстанции, отменяя решение суда и направляя на новое рассмотрение, указал, что судом выводы о нарушении требований законодательства при заключении договора, сделаны только на основании заявления Біржанұлы Д., при этом не дана оценка и не исследован тот факт, что оспариваемый договор купли-продажи доли в уставном капитале был нотариально удостоверен. Соответственно, волеизъявление Біржанұлы Д. на подписание данного договора было установлено. Из содержания договора следует, что Біржанұлы Д. уведомлен о характере деятельности и финансовом состоянии дел ТОО «Обшор». Судом также не проанализированы действия Біржанұлы Д., связанные с дальнейшей перерегистрацией ТОО «Обшор» в ТОО «АзияПромТорг 2002»; имеющиеся в деле приказы за подписью Біржанұлы Д., связанные с деятельностью юридического лица; документы с подписью Біржанұлы Д., представленные в регистрирующий орган.*

*На основании вышеизложенных обстоятельств судебная коллегия указала на неправомерность выводов суда об оформлении договора купли-продажи доли ТОО путем обмана и введения в заблуждение.*

*Судом первой инстанции не дана правовая оценка тому, что решением Усть-Каменогорского городского суда от 19 июля 2018 года сделка купли-продажи 100% доли в уставном капитале ТОО «Обшор» между Біржанұлы Д. и Болатқанұлы М. признана действительной.*

*Оспариваемый договор от 14 октября 2015 года предшествует указанной сделке. Таким образом, при принятии решения о признании договора недействительным затрагиваются права Болатқанұлы М., являющегося на сегодняшний момент, согласно судебному решению, единственным участником товарищества.*

*Болатқанұлы М. не был привлечен к участию в деле, тем самым права и законные интересы данного лица нарушены.*

*При новом рассмотрении решением суда от 27 ноября 2020 года в удовлетворении иска было отказано. Постановлением суда апелляционной инстанции от 18 февраля 2021 года решение суда оставлено без изменения.*

*Суд первой инстанции отказ в удовлетворении иска обосновал недоказанностью доводов истца, указав на отсутствие оснований к признанию вышеуказанной сделки недействительной.*

*Суд апелляционной инстанции, соглашаясь с выводами суда первой инстанции указал, что содержание оспариваемого договора соответствует требованиям законодательства, обратное суду не доказано. Волеизъявление сторон выражено путем подписания договора, их подписи и сделка удостоверены нотариусом.*

*Суд указал, что заявление Біржанұлы Д., сделанное им спустя 3 года после приобретения доли у Махмудова З., после перерегистрации товарищества в связи с изменением состава его участников, не является доказательством несоответствия договора требованиям законодательства.*

*Мотивы, которыми руководствовался Біржанұлы Д. при заключении оспариваемого договора, не имеют значения.*

*Кроме того, суд принял во внимание достоверные обстоятельства, свидетельствующие об осуществлении ТОО «АзияПромТорг 2002» предпринимательской деятельности. Поэтому Біржанұлы Д., являющийся единственным участником данного ТОО и одновременно его руководителем, не вправе утверждать о своей непричастности к его деятельности.*

*Далее, приговором суда Аягозского районного суда от 12 февраля 2018 года в отношении Болатканулы М. установлено, что Біржанұлы Д. получал заработную плату, подписывал и ставил печать на документах ТОО «АзияПромТорг 2002», все поступавшие на счета ТОО деньги обналичивались им же.*

*Кроме того, решением Усть-Каменогорского городского суда признана действительной сделка, совершенная между Болатқанұлы М. и Біржанұлы Д. о купле-продаже 100% доли ТОО «Обшор».*

*Впоследствии Біржанұлы Д. перерегистрировал товарищество на ТОО «АзияПромТорг 2002».*

*С учетом указанных выше обстоятельств суд правильно признал несоответствующими действительности доводы данного ответчика о непричастности к деятельности ТОО «Обшор» (с 2018 года ТОО «АзияПромТорг 2002»).*

*4) Решением СМЭС Мангистауской области от 3 марта 2021 года отказано в удовлетворении иска Департамента к ТОО «GOOD КОМПАНИ» о признании недействительным государственной перерегистрации юридического лица.*

*Из материалов дела следует, что 26 мая 2017 года ТОО «GOOD КОМПАНИ» зарегистрировано по адресу город Нур-Султан, улица Ш. Айтматова, учредителем и руководителем являлся Темиртасов М.*

*24 августа 2017 года данное товарищество прошло перерегистрацию в связи с изменением состава участников на основании договора купли-продажи 100% уставного капитала от 28 июля 2018 года, учредителем и руководителем является Нурбасинов А.*

*Одновременно со сменой участников произведено неоднократное изменение местонахождения по городу Актау.*

*Департаментом в заявленных требованиях оспаривается только регистрация по изменению юридического адреса, требования по оспариванию сделок по купле-продажи 100% доли Товарищества не заявлено.*

*Судом при рассмотрении дела не принят во внимание акт налогового обследования Департамента, которым установлено отсутствие Товарищества по юридическому адресу, поскольку нахождение ответчика по адресу регистрации подтверждается пояснениями собственника помещения и представителя ответчика.*

*Также истцом не были предоставлены доказательства регистрации нескольких юридических лиц по месту регистрации указанного товарищества.*

*При разрешении иска суд применил пункт 14 НП «О судебной практике применения налогового законодательства» и статью 14-2 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств».*

*Согласно названной статье, изменение местонахождения юридического лица, относящегося к субъекту частного предпринимательства, филиала (представительства), за исключением акционерного общества, филиала (представительства) осуществляется посредством подачи электронного уведомления, которое заполняется на веб-портале «Электронного правительства».*

*Товариществом такое уведомление подано. Его отсутствие по месту регистрации, согласно требованиям НК, является основанием для снятия с регистрационного учета по НДС из-за неподтверждения своего местонахождения.*

*Таким образом, перерегистрация Товарищества произведена в рамках действующего законодательства, замечаний к представленным Товариществом документам при этом не имелось.*

*Доводы истца о наличии налоговой задолженности, неисполненном уведомлении камерального контроля, свидетельствующих о том, что перерегистрация юридического лица произведена не для занятия предпринимательской деятельностью, не могут послужить основанием для признания недействительным и отмены приказа о государственной перерегистрации, без оспаривания сделки по отчуждению 100% доли.*

*5) ДГД по Актюбинской области обратился в СМЭС Актюбинской области с иском к ТОО «Kaz-Temir-2», Корпорации, Агееву С.Н. о признании недействительным и отмене приказа о государственной регистрации ТОО «Kaz-Temir-2».*

*Решением суда от 4 февраля 2021 года иск удовлетворен.*

*Установлено, что учредителем и одновременно руководителем ТОО «Kaz-Temir-2» является Агеев С.*

*В соответствии с пунктом 2 статьи 40 Закона «О миграции населения» (далее - Закон) запрещается создание юридического лица, а также участие в уставном капитале коммерческих организаций путем вхождения в состав участников юридических лиц иностранцам, не получившим визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов.*

*Согласно подпункту 2 статьи 34 Закона, к иммигрантам, прибывающим с целью осуществления трудовой деятельности, относятся бизнес-иммигранты - иммигранты, прибывшие с целью осуществления предпринимательской деятельности в соответствии с законодательством Республики Казахстан.*

*Правилами оформления приглашений, согласования приглашений на въезд иностранцев и лиц без гражданства в Республику Казахстан, выдачи, аннулирования, восстановления виз Республики Казахстан, а также продления и сокращения сроков их действия, утвержденными совместным приказом и.о. Министра иностранных дел Республики Казахстан от 24 ноября 2016 года № 11-1-2/555 и Министра внутренних дел Республики Казахстан от 28 ноября 2016 года № 1100, для категории бизнес-иммигрантов предусматривается виза категории С 5.*

*Пунктом 9 НП «О судебной практике применения налогового законодательства» неполучение в случае необходимости обязательного получения визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов иностранцами, создавшими лицо, а также участвующими в уставном капитале организаций путем вхождения в состав участников лиц, характеризуется как неустранимое нарушение законодательства при создании юридического лица.*

*Неполучение в случае необходимости обязательного получения визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов иностранцами, участвующими в уставном капитале коммерческих организаций путем вхождения в состав участников юридических лиц, является основанием для признания регистрации недействительной.*

*ТОО «Kaz-Temir-2» создано и управлялось нерезидентом, который въехал на территорию Актюбинской области не в качестве бизнес-иммигранта.*

*Согласно ответу Управления миграционной службы Агеев С. пребывал на территории Республики Казахстан без визы и без регистрации.*

*На основании установленных обстоятельств суд пришел к выводу, что ТОО «Kaz-Temir-2» создано с нарушением установленного законом порядка образования юридического лица.*

*Решение суда не обжаловано, вступило в законную силу и исполнено.*

**Неоднозначная практика рассмотрения дел указанной категории сложилась в судах города Алматы.**

При рассмотрении споров у судов города Алматы возникали вопросы в части того, является ли правомерным удовлетворение исков лишь на том основании, что юридическое лицо отсутствует по месту нахождения без оспаривания основания самой перерегистрации, то есть договора купли-продажи уставного капитала, и относительно правомерности требования наличия визы бизнес-иммигранта для граждан стран-членов Евразийского экономического союза.

При этом суды ссылаются на нормы статьей 6 и 6-1 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств», где указано, что для государственной регистрации юридического лица в регистрирующий орган подается заявление по форме, установленной Министерством юстиции Республики Казахстан, с приложением учредительных документов, указанных в статье 7 настоящего Закона, составленных на казахском и русском языках и представляемых в двух экземплярах.

Государственная регистрация юридических лиц, относящихся к субъектам среднего и крупного предпринимательства с иностранным участием, за исключением лиц, не имеющих идентификационных номеров согласно Закону Республики Казахстан «О национальных реестрах идентификационных номеров», производится в порядке, установленном для государственной регистрации юридических лиц Республики Казахстан, относящихся к субъектам среднего и крупного предпринимательства. Если иное не установлено международными договорами, ратифицированными Республикой Казахстан, дополнительно должны быть представлены:

копия легализованной выписки из торгового реестра или другой легализованный документ, удостоверяющий, что учредитель - иностранное юридическое лицо является юридическим лицом по законодательству иностранного государства, с нотариально засвидетельствованным переводом на казахский и русский языки;

копия паспорта или другой документ, удостоверяющий личность учредителя-иностранца, с нотариально засвидетельствованным переводом на казахский и русский языки.

Государственная регистрация юридического лица может быть произведена на основании электронного заявления, поданного посредством сети Интернет, в порядке, определяемом Министерством юстиции Республики Казахстан.

Кроме того, в соответствии с Соглашением между Правительством Республики Беларусь, Правительством Республики Казахстан, Правительством Кыргызской Республики, Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Таджикистан о взаимных безвизовых поездках граждан от 30 ноября 2000 года, для граждан Российской Федерации действует безвизовый режим.

Согласно пункту 2 статьи 2 Закона «О миграции населения» если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены данным Законом, то применяются нормы международного договора.

Законом Республики Казахстан от 14 октября 2014 года ратифицирован Договор о Евразийском экономическом союзе. Пунктом 24 Приложения № 16 к Договору (Протокол о торговле услугами, учреждении, деятельности и осуществлении инвестиций) определено, что каждое государство-член предоставляет лицам любого государства-члена в отношении учреждения и деятельности режим не менее благоприятный, чем режим, предоставляемый при таких же (подобных) обстоятельствах своим собственным лицам на своей территории. Согласно подпункту 24) пункта 6 данного Приложения, под учреждением понимается создание и (или) приобретение юридического лица (участие в капитале созданного или учрежденного юридического лица) любой организационно-правовой формы и формы собственности, предусмотренными законодательством государства-члена, на территории которого такое юридическое лицо создается или учреждается.

Согласно статьи 96 Договора о Евразийском экономическом союзе, вступившего в силу 29 мая 2014 года (далее – Договор), «миграционная карта (карточка)» - документ, который содержит сведения о гражданине государства-члена, въезжающем на территорию другого государства-члена, и служит для учета и контроля за его временным пребыванием на территории государства въезда.

В соответствии со статьей 97 Договора, работодатели и (или) заказчики работ (услуг) государства-члена вправе привлекать к осуществлению трудовой деятельности трудящихся государств-членов без учета ограничений по защите национального рынка труда. При этом трудящимся государств-членов не требуется получение разрешения на осуществление трудовой деятельности в государстве трудоустройства.

Перечень необходимых документов для перерегистрации урегулирован статьями 6, 6-1 Закона, нормами действующего законодательства требование каких-либо документов и сведений, кроме предусмотренных Законом и иными законодательными актами Республики Казахстан, запрещено.

**Примеры**

*1) ТОО «Трижан» создано гражданином Республики Казахстан 16 января 2018 года.*

*31 января 2020 года между продавцом Буштаковым П.С. и покупателями ООО «ГАРУДА «Россия» и ООО «РАДУГА «Россия» заключен договор купли-продажи доли в уставном капитале ТОО «Трижан», произведена регистрация в регистрирующем органе.*

*Учредителями являются юридические лица Российской Федерации, руководителем - гражданка Украины Павлюченко Д., которая в качестве бизнес иммигранта не зарегистрирована.*

*Управление обратилось в суд с иском к ТОО «Трижан» и НАО «ГК «Правительство для граждан» о признании государственной перерегистрации недействительной, мотивируя тем, что согласно базе данных ЕИС «Беркут» Павлюченко Д. пересекла границу Республики Казахстан 21 ноября 2019 года, однако временно не зарегистрирована, кроме того, юридическое лицо отсутствует по месту нахождения.*

*Решением СМЭС города Алматы от 15 марта 2021 года в удовлетворении иска отказано.*

*Судом установлено, что Павлюченко Д. пересекла границу Республики Казахстан 19 ноября 2019 года.*

*При этом она не обращалась в местный исполнительный орган по регистрации в качестве бизнес-иммигранта и не получала разрешение на временное проживание.*

*Перечень необходимых документов для перерегистрации урегулирован статьями 6, 6-1 Закона, нормами действующего законодательства требование каких-либо документов и сведений, кроме предусмотренных Законом и иными законодательными актами Республики Казахстан, запрещено, в связи с чем суд посчитал, что отсутствие разрешения на временное проживание либо отсутствие регистрации в качестве бизнес-иммигранта не могут являться основанием для признания перерегистрации недействительной. Кроме того, это не является перерегистрацией юридического лица с существенными нарушениями законодательства Республики Казахстан, которые носят неустранимый характер.*

*Судом исследован вопрос, связанный с достоверностью адреса юридического лица.*

*В качестве доказательств, свидетельствующих об умышленном предоставлении при перерегистрации недостоверных сведений об адресе юридического лица, исключающем возможность какой-либо связи с данным юридическом лицом, а также осуществления государственного контроля и надзора, истцом представлен акт налогового обследования, который суд посчитал недостоверным доказательством, указав, что порядок его формирования нарушен, налоговым органом возложенные обязанности по опубликованию данных актов в интернет-ресурсе не исполнены.*

*2) Решением СМЭС города Алматы от 11 марта 2021 года удовлетворен иск РГУ «УГД по Бостандыкскому району города Алматы» о признании недействительной и отмене государственной перерегистрации ТОО «Universal Trade Group KZ», поскольку у руководителя Федоткина С.В. отсутствует виза на въезд в качестве бизнес-иммигранта.*

*Суд мотивировал выводы тем, что согласно пункту 2 статьи 40 Закона Республики Казахстан «О миграции населения» (далее ‑ Закон), запрещаются создание юридического лица, а также участие в уставном капитале коммерческих организаций путем вхождения в состав участников юридических лиц иностранцам, не получившим визы на въезд в качестве бизнес-иммигрантов.*

*При этом согласно пункту 2 статьи 39 Закона визы на въезд в Республику Казахстан бизнес-иммигрантам выдаются Министерством иностранных дел Республики Казахстан и загранучреждениями Республики Казахстан сроком до двух лет.*

Анализируя данные судебные акты, местные суды считают, что нормы статьи 40 Закона не должны распространяться на граждан-участников Договора о Евразийском экономическом союзе.

Такого же мнения в отношении правомерности требования наличия визы бизнес-иммигранта для граждан стран членов Евразийского экономического союза придерживаются суды Актюбинской, Атырауской областей.

Указанные выводы местных судов являются правомерными, поскольку согласно пункту 5 статьи 2 НК, если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в Налоговом кодексе, применяются правила указанного договора.

По условиям статьи 97 Договора о Евразийском экономическом союзе трудящимся государств-членов не требуется получения разрешения на осуществление трудовой деятельности в государстве трудоустройства.

В связи с чем, при рассмотрении таких споров судам следует выяснить, из какой страны прибыл гражданин для осуществления трудовой деятельности.

Если лицо является гражданином государства – члена ЕЭС, то им не требуется регистрация в качестве бизнес-иммигранта и получение разрешения на осуществление трудовой деятельности в государстве трудоустройства.

Позиции судов города Алматы в части правомерности удовлетворения исков по основанию отсутствия юридического лица по месту нахождения придерживаются суды Павлодарской и Карагандинской областей.

Согласно подпункту 2) пункта 2 статьи 49 ГК суды могут признать недействительной регистрацию юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, если они носят неустранимый характер.

Факт отсутствия юридического лица по юридическому адресу не может влечь за собой недействительность регистрации, поскольку имеются иные способы реагирования уполномоченным органом.

В соответствии с пунктами 4, 5 статьи 70 НК в случае установления в результате налогового обследования, проведенного по основанию, указанному в подпункте 3) пункта 2 настоящей статьи, фактического отсутствия налогоплательщика по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, налоговый орган направляет такому налогоплательщику уведомление о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика.

В случае неисполнения налогоплательщиком требования, налоговый орган приостанавливает расходные операции по банковским счетам либо производит снятие с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость.

В соответствии с подпунктом 3) пункта 2 статьи 49 ГК по решению суда может быть ликвидировано юридическое лицо в случае отсутствия юридического лица по месту нахождения или по фактическому адресу, а также учредителей и должностных лиц, без которых юридическое лицо не может функционировать в течение одного года, на что следует обратить внимание судов.

Согласно подпункту 1) статьи 14-2 Закона «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» изменение места нахождения юридического лица не относится к основаниям перерегистрации юридического лица, а является основанием для внесения изменений в учетные регистрационные данные предприятия.

**В порядке главы 29 ГПК в суд должно поступать заявление, а не иск.**

В нарушение требований главы 29 ГПК в некоторых случаях заявители обращаются в суды с исковыми заявлениями, вместо заявления.

Не реагируют на такие нарушения и принимают иски в производство суды городов Шымкента, Нур-Султана, Алматы, Карагандинской и Западно-Казахстанской областей.

**3. Налоговое администрирование**

Согласно статье 68 НК налоговое администрирование является системой (совокупностью) мер и способов, осуществляемых налоговыми органами и другими уполномоченными государственными органами по сбору налогов и платежей в бюджет, заключающихся в том числе в осуществлении налогового контроля, применении способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства и мер принудительного взыскания налоговой задолженности, а также оказании государственных услуг и иных форм налогового администрирования, установленных настоящим Кодексом.

В целях модернизации и совершенствования налогового администрирования налоговые органы вправе осуществлять реализацию (внедрение) пилотных проектов, предусматривающих иной порядок налогового администрирования и исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками.

При этом категории налогоплательщиков, на которых будет распространяться пилотный проект, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых и иных уполномоченных государственных органов, а также организации, территория (участок) и (или) регион осуществления реализации (внедрения) пилотных проектов, правила и сроки реализации (внедрения) пилотных проектов определяются уполномоченным органом.

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.

Налоговое администрирование включает в себя:

налоговый контроль как государственный контроль, осуществляемый налоговыми органами, за исполнением норм налогового законодательства Республики Казахстан, иного законодательства Республики Казахстан, контроль за исполнением которого возложен на налоговые органы;

налоговое обследование, как иная форма государственного контроля, осуществляемая налоговыми органами с целью подтверждения фактического нахождения или отсутствия налогоплательщика (налогового агента). Для участия в проведении налогового обследования привлекаются понятые в порядке, определенном настоящим Кодексом;

совершение определенных действий должностных лиц налоговых органов по их требованию или требованию налогоплательщика (налогового агента) может осуществляться с участием понятых;

определение дохода физического лица, подлежащего налогообложению, в отдельных случаях, в том числе косвенным методом, применяется в ходе осуществления налогового контроля в отношении физического лица с целью определения полноты и достоверности сведений, указанных им в налоговых декларациях физического лица, а также по данным уполномоченных органов и третьих лиц, влекущих возникновение налогового обязательства по индивидуальному подоходному налогу.

При этом последняя норма не применяется в отношении физического лица, состоявшего на регистрационном учете в качестве индивидуального предпринимателя, лица, занимающегося частной практикой, в части определения доходов от осуществления им такой деятельности.

Налоговое администрирование осуществляется посредством учета налогоплательщиков путем формирования государственной базы данных налогоплательщиков, который ведет уполномоченный орган, проведения камерального контроля, учета исполнения налогового обязательства, обязанности по перечислению социальных платежей, штрафов и пени, путем направления уведомления по исполнению нaлогового обязательства, обязательств по исчислению, удержанию и перечислению социальных платежей, принудительного взыскания налоговой задолженности и так далее.

Статьей 136 НК предусмотрено, что система управления рисками основана на оценке рисков и включает меры, вырабатываемые и (или) применяемые налоговыми органами в целях выявления и предупреждения риска.

Налоговые органы осуществляют анализ данных налоговой отчетности, представленной налогоплательщиками (налоговыми агентами), сведений, полученных от уполномоченных государственных органов, местных исполнительных органов, уполномоченных лиц, а также других документов и (или) сведений о деятельности налогоплательщика (налогового агента).

На основании результатов такого анализа налоговыми органами осуществляется:

категорирование налогоплательщиков (налоговых агентов) путем отнесения их деятельности к категориям низкой, средней или высокой степени риска;

дифференцированное применение мер налогового администрирования в случаях, установленных настоящим Кодексом.

**Примеры**

*1) Решением СМЭС Карагандинской области от 4 сентября 2020 года удовлетворено заявление ТОО «Dala Mining» (Дала Майнинг) к РГУ «УГД по району имени Казыбек би Департамента государственных доходов Карагандинской области». Признано незаконным и отменено решение налогового органа по отказу в выплате ТОО суммы переплаты по КБК 105 319 исторических затрат в размере 13 437 291 тенге за период со 2 квартала 2014 года по 1 квартал 2015 года. Налоговый орган понужден устранить нарушения в части выплаты излишне уплаченной суммы по КБК 105 319 в размере 13 437 291 тенге на банковские реквизиты ТОО.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 18 ноября 2020 года решение суда отменено, вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления ТОО «DalaMining» (Дала Майнинг).*

*Судом апелляционной инстанции установлено, что налогоплательщиком в бюджет по КБК 105 319  с 1 января 2015 года по 11 июня 2020 года уплачено 112 009 450 тенге, которые частично зачтены в счет задолженности по другим налогам и частично возвращены налогоплательщику по его требованию.*

*Спор возник из-за отказа по возврату ТОО суммы переплаты за период со 2 квартала 2014 года по 1 квартал 2015 года в размере 13 437 291 тенге, по которому, по мнению налогового органа, налогоплательщиком пропущен пятилетний срок для предъявления требования о возврате указанной суммы.*

*Позицию налогового органа судебная коллегия посчитала правильной в силу положений статьи 48 НК, определяющей порядок действий налогоплательщика и налогового органа, которые могут исполняться в период совершения такого действия, по отношению к предыдущим периодам. То есть на момент подачи дополнительной декларации или подачи заявления о возврате (зачете) излишне уплаченной суммы налога или платежа, или в отношении возврата (зачета) излишне уплаченной суммы налога или платежа применяются нормы НК, действующие на момент осуществления такого действия или обязательства.*

*Суд первой инстанции свои выводы обосновал только заключением по вопросу применения срока исковой давности в налоговых отношениях, выданным Палатой налоговых консультантов города Алматы, не принимая во внимание вышеуказанные нормы НК.*

*2) Решением СМЭС Карагандинской области от 24 апреля 2020 года требования ТОО «Корпорация Казахмыс» удовлетворены частично, признаны незаконными действия Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровня степени риска, с устранением допущенных нарушений прав, свобод и законных интересов ТОО «Корпорация Казахмыс» в течении пяти рабочих дней со дня вступления решения суда в законную силу. В части требований к РГУ «ДГД по Карагандинской области» о признании незаконными действий по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровня степени риска, отмене этого решения, взыскании пени с РГУ «УГД по району имени Казыбек би города Караганды» отказано.*

*Судом установлено, что 28 августа 2019 года истцом в РГУ «УГД по району имени Казыбек би» предоставлена декларация по НДС, на основании которой предъявлена к возврату сумма превышения в размере 9 800 754 388 тенге. ДГД по Карагандинской области проведена проверка по вопросу подтверждения достоверности сумм НДС, предъявленных к возврату с 1 апреля по 30 июня 2019 года. 15 ноября 2019 года Актом налоговой проверки сумма НДС к возврату составила 9 796 663 557 тенге.*

*Суд согласился с доводами представителей УГД по району имени Казыбек би по неверному указанию истцом в налоговом заявлении проведения зачета и последующему отказу. 4 декабря 2019 года налоговое заявление истца было принято и проведен зачет в счет погашения уже образовавшейся налоговой задолженности по КПН и НДПИ. По вышеуказанным основаниям суд не рассмотрел расчет пени, поскольку в действиях УГД не усмотрено нарушений закона.*

*Дополнительным решением СМЭС от 11 июня 2020 года в удовлетворении требования ТОО «Корпорация Казахмыс» к КГД МФ РК о понуждении отменить решение по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровней степени риска отказано.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 12 августа 2020 года решение суда изменено: отменено в части удовлетворения иска ТОО «Корпорация Казахмыс» к КГД Министерства финансов Республики Казахстан о признании действий по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровня степени риска незаконными, и в этой части вынесено новое решение об отказе в удовлетворении.*

*В остальной части решение суда оставлено без изменения.*

*Дополнительное решение по данному делу оставлено без изменения.*

*Судом правомерно не приняты во внимание доводы ТОО «Корпорация Казахмыс» о проведении зачета без налогового заявления, поскольку данные действия налогового органа регламентированы пунктами 1-3 статьи 104 НК, возврат суммы превышения НДС по требованию плательщика НДС о возврате суммы превышения налога на добавленную стоимость, указанного в декларации по НДС в соответствии со статьями 431, 432, 433 и 434 настоящего Кодекса, производится на основании представленного налогового заявления путем проведения зачета, предусмотренного статьей 102 настоящего Кодекса, и (или) перечисления на банковский счет налогоплательщика.*

*ТОО «Корпорация Казахмыс» 18 ноября 2019 года направлено налоговое заявление на проведение зачета и (или) возврата налогов, платежей в бюджет, таможенных платежей, пеней, процентов и штрафов. При этом в пункте 5 заявления Товарищества заполнена ячейка: А ‑ зачет, тогда как заявление предусматривает еще ячейки В - возврат, С ‑ возврат на контрольный счет НДС.  В пункте 6 заявления заполнена ячейка: А ‑ в счет погашения налоговой задолженности. Указанным заявлением Товарищество не требовало возврата сумм, Управлением отказано в зачете сумм превышения НДС, так как на момент рассмотрения заявления налоговая задолженность по КБК 101110, КБК 105306 отсутствовала. В заявлении для заполнения предусмотрена графа «зачет в счет предстоящих платежей», однако указанная графа налогоплательщиком не заполнена.*

*В части требования о незаконности указания средней и высокой степени уровня риска судом первой инстанции установлено следующее.*

*При присвоении уровня степени риска уполномоченный орган (Комитет) руководствуется Правилами применения системы управления рисками по критериям, не являющимися конфиденциальной информацией, утвержденными приказом Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года № 252 (далее Правила).*

*Из представленных сторонами документов следует, что 1 апреля 2019 года степень уровня риска Товарищества была низкой, а на 1 октября 2019 года имеется два документа с официального сайта уполномоченного органа с уровнями степени риска: высокий и средний. Исходя из пояснений представителей налогового органа, уровень степени риска формируется автоматически на основании документов, предоставленных налогоплательщиком.*

*Суд первой инстанции, согласившись с позицией ТОО «Корпорация Казахмыс» об отсутствии веских доводов для перевода налогоплательщика с низкого уровня степени риска на высокий, а потом на средний за один день, удовлетворил требования и признал действия Комитета по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровней степени риска незаконными.*

*С указанными выводами суда первой инстанции апелляционная коллегия не согласилась, поскольку категорирование налогоплательщиков по степеням риска осуществляется раз в полугодие, при этом по налогоплательщикам, по которым определена низкая степень риска, в случае непогашения налоговой задолженности  (или) задолженности по социальным платежам более тридцати календарных дней, степень риска подлежит актуализации не реже одного раза в месяц.*

*Для категорирования налогоплательщиков на 1-е полугодие 2020 года датой актуальности данных для расчета открытых критериев  является 1 октября 2019 года.*

*По результатам категорирования на 1-е полугодие 2020 года ТОО «Корпорация Казахмыс» отнесено к средней степени риска. Находясь во 2-м полугодии 2019 года в категории низкой степени риска, ТОО допустило образование налоговой задолженности и его степень риска на 1-е полугодие 2020 года была изменена на высокую, и далее, с учетом статуса налогоплательщика, пересмотрена на среднюю степень. При этом задолженность у ТОО «Корпорация Казахмыс» образовалась в связи с пропуском сроков оплаты по НДПИ и начислением пени на сумму 13 394 281 тенге и сохранялась более 30 календарных дней. Наличие налоговой задолженности более 30 рабочих дней в соответствии с пунктом 8 Правил не позволяет налогоплательщику находиться в низкой степени риска. Вышеуказанное свидетельствует о законности действии Комитета по присвоению ТОО «Корпорация Казахмыс» высокого и среднего уровня степеней риска и неправомерности выводов суда первой инстанции в этой части.*

*3) Решением СМЭС Карагандинской области от 28 января 2021 года в удовлетворении заявления ТОО «Munay Service KZ» к РГУ «УГД по Абайскому району» о признании незаконным отказа по возврату переплаченной суммы НДС 1 400 000 тенге и обязании возврата суммы отказано.*

*Суд установил, что согласно выписке из лицевого счета ТОО «Munay Servise KZ» в период 2015 года оплачен НДС на сумму 6 363 000 тенге, из которой за тот же период 2015 года имеется переплата НДС на сумму 1 460 581 тенге.*

*1 сентября 2020 года ТОО «Munay Service KZ» через кабинет налогоплательщика обратилось в РГУ «УГД по Абайскому району» с требованием о возврате переплаченной суммы НДС в размере 1 400 000 тенге, в чем истцу было отказано со ссылкой на пункт 2 статьи 48 НК, согласно которому срок исковой давности составляет три года.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 31 марта 2021 года решение суда оставлено без изменения.*

*Апелляционная коллегия согласилась с выводами суда первой инстанции, указав, что отношения между налогоплательщиками (налоговый агент) и государством в лице органа государственных доходов, в силу возложенных задач и функций возникают с момента, когда налогоплательщик исполнил либо должен был исполнить налоговое обязательство в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом.*

*До введения в действие указанной поправки в Закон «О введении в действие Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах (Налоговый кодекс)» необходимо с 1 января 2020 года по налоговым обязательствам и требованиям применять трехлетний срок исковой давности, с учетом положений по исключениям и особенностям, предусмотренным статей 48 НК.*

**Оспаривание действий по вынесению налогового приказа о взыскании налоговой задолженности.**

*Вялько В.Л. обратился в суд с заявлением к РГУ «УГД по городу Актобе» о признании действий по вынесению налогового приказа о взыскании налоговой задолженности незаконными, мотивируя тем, что задолженность по налогам образовалась более пяти лет назад и налоговый орган должен был применить трехлетний срок исковой давности по налоговым обязательствам, предусмотренный с 1 января 2020 года.*

*Решением суда города Актобе от 4 ноября 2020 года, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции от 20 января 2021 года, в удовлетворении заявленных требований отказано.*

*Судом установлено, что в период с 7 июня 2008 года по 15 октября 2016 года за Вялько В.Л. было зарегистрировано автотранспортное средство марки MAZDA, 1993 года выпуска.*

*На указанное транспортное средство начислен налог за период 2011-2015 годы в сумме 69 565 тенге, пеня 64 125 тенге.*

*Налоговый орган неоднократно уведомлял заявителя о наличии задолженности по транспортному налогу.*

*17 апреля 2020 года в адрес налогоплательщика УГД вынесено уведомление о налоговой задолженности физических лиц по налогу на транспортные средства в сумме 69 565 тенге и пени – 60 270,2 тенге.*

*Уведомление доставлено налогоплательщику электронным способом в тот же день.*

*В связи с неисполнением уведомления налоговым приказом от 18 мая 2020 года с налогоплательщика взыскана задолженность в сумме 69 565 тенге и пеня 60 564 тенге.*

*Уведомление о налоговой задолженности физических лиц от 17 апреля 2020 года заявителем не оспорено, налоговая задолженность не оплачена.*

*Доводы заявителя в части применения срока исковой давности к неисполненным налоговым обязательствам признаны судебной коллегией необоснованными в силу следующего.*

*В соответствии со статьей 48 НК, в редакции, действовавшей до 1 января 2020 года, исковой давностью по налоговому обязательству и требованию признается период времени, в течение которого налоговый орган вправе исчислить, начислить или пересмотреть исчисленную, начисленную сумму налогов и платежей в бюджет; налогоплательщик (налоговый агент) обязан представить налоговую отчетность, вправе внести изменения и дополнения в налоговую отчетность, отозвать налоговую отчетность; налогоплательщик, (налоговый агент) вправе потребовать зачет и (или) возврат налогов и платежей в бюджет, пени.*

*Если иное не предусмотрено настоящей статьей, срок исковой давности составляет пять лет.*

*Течение срока исковой давности начинается после окончания соответствующего налогового периода, за исключением случаев, предусмотренных пунктами 4, 5, 6 и 10 настоящей статьи.*

*С 1 января 2020 года статья 48 НК действует в новой редакции, согласно которой срок исковой давности составляет три года.*

*Согласно пункту 1 статьи 43 Закона «О правовых актах» действие нормативного правового акта не распространяется на отношения, возникшие до его введения в действие.*

*Таким образом, изменения, внесенные в статью 48 НК, распространяются на налоговые отношения, возникшие после 1 января 2020 года.*

*Нормы статьи 48 НК в новой редакции не применяются к налоговым обязательствам заявителя Вялько В.Л., возникшим в период 2011-2015 годов.*

*Кроме того, установлено, что налог на транспортное средство начислен своевременно (в 2016 году за период 2011-2015 годы), что подтверждается выпиской с лицевого счета налогоплательщика, потому срок исковой давности в данном случае не применяется.*

**Споры по обжалованию уведомления по результатам налоговой проверки и камерального контроля**

Основания, по которым налогоплательщик не вправе отнести затраты на вычеты, а также основания исключения НДС из зачета предусмотрены нормами статей 115, 257 НК, действовавшего до 1 января 2018 года, и статей 264, 403 НК, введенного в действие с 1 января 2018 года.

Пунктами 1 и 3 статьи 242 НК установлено, что расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода с учетом положений, установленных настоящей статьей и статьями 243‑263 настоящего Кодекса, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с настоящим Кодексом. Вычеты производятся налогоплательщиком по фактически произведенным расходам при наличии документов, подтверждающих такие расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода (действовавшей с 1 января 2018 года).

В силу пунктов 2 и 3 статьи 190 НК налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета, обязанность по обеспечению достоверности учетной информации и отчетности возложена на налогоплательщика.

В большинстве случаев оспариваются 2 вида уведомлений: 1) о результатах налоговой проверки; 2) об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля.

Статьей 94 НК предусмотрено, что камеральным контролем является контроль, осуществляемый налоговыми органами на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика.

Камеральный контроль является составной частью системы управления рисками.

Целью камерального контроля является предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, путем постановки на регистрационный учет в налоговых органах и (или) представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 96 настоящего Кодекса и (или) уплаты налогов и платежей в бюджет (действовавшей с 1 января 2018 года).

**Судом обоснованно прекращено производство по делу об оспаривании акта налоговой проверки.**

*ТОО «Мир круп» обратилось в суд с иском к РГУ «ДГД по городу Нур-Султан» о признании незаконным акта налоговой проверки, мотивируя тем, что КГД признал выводы предварительного акта необоснованными и предложил Департаменту провести работу по сбору доказательств, но ответчик этого не сделал, а составил акт налоговой проверки на основании данных предварительного акта, то есть данный акт налоговой проверки не может быть достоверным.*

*СМЭС города Нур-Султана производство по делу прекращено со ссылкой на подпункт 1) статьи 277 ГПК, как не подлежащее рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.*

*Судом установлено, что по результатам налоговой проверки вынесено уведомление, поэтому требование об отмене акта налоговой проверки не подлежит рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.*

**Споры по обжалованию предписания о проведении внеплановой налоговой проверки.**

*Решением СМЭС Актюбинской области от 14 сентября 2020 года, оставленным без изменения постановлением суда апелляционной инстанции 10 ноября 2020 года, заявление ТОО «BAITAU» о признании незаконным и отмене предписания РГУ «ДГД по Актюбинской области» оставлено без удовлетворения.*

*Из материалов дела следует, что 22 июня 2020 года Департаментом вынесено предписание № 173 о проведении внеплановой налоговой тематической проверки Товарищества по вопросам исполнения налогового обязательства по отдельным видам налогов и других обязательных платежей в бюджет: КПН и НДС.*

*Проверяемый период: с января 2018 года по 31 декабря 2018 года.*

*Предписание зарегистрировано в Управлении по правовой статистике и специальным учетам по Актюбинской области 24 июня 2020 года, вручено руководителю Товарищества Убайдуллаеву Р.Х. 1 июля 2020 года.*

*Основанием для назначения налоговой проверки явилось постановление следователя Департамента экономических расследований по Карагандинской области от 22 апреля 2020 года.*

*В соответствии с подпунктом 4) пункта 1 Указа Президента Республики Казахстан «О введении моратория на проведение и профилактического контроля и надзора с посещением в Республике Казахстан» от 26 декабря 2019 года № 229 в целях улучшения условий для развития малого предпринимательства, в том числе микропредпринимательства, в Республике Казахстан центральным государственным и местным исполнительным органам постановлено прекратить с 1 января 2020 года до 1 января 2023 года проверки и профилактический контроль и надзор с посещением субъектов малого предпринимательства, в том числе субъектов микропредпринимательства, за исключением проверок по основаниям, предусмотренным* [*Уголовно-процессуальным кодексом*](http://zan.kz/rus/docs/K1400000231#z1) *Республики Казахстан (далее – УПК).*

*Согласно подпункту 3) пункта 3 статьи 145 НК внеплановыми налоговыми проверками являются проверки, в том числе осуществляемые по основаниям, предусмотренным УПК.*

*В силу подпункта 9) пункта 3 статьи 144 Предпринимательского кодекса основаниями внеплановой проверки субъектов контроля и надзора являются поручение органа уголовного преследования по основаниям, предусмотренным УПК.*

*В соответствии со статьей 122 УПК в случаях, требующих проведение безотлагательных следственных действий, невыполнение которых может повлечь сокрытие или уничтожение документов, орган уголовного преследования вправе инициировать налоговую проверку лица, в адрес которого выписаны фиктивные счета-фактуры, требовать производства ревизий и проверок от уполномоченных органов и должностных лиц.*

*Департаментом экономических расследований по Карагандинской области проводится досудебное расследование в отношении неустановленных лиц по факту выписки фиктивных счетов-фактур в особо крупном размере от имени 18 юридических лиц, в том числе от ТОО «МДМ», ТОО «КаzKemp», ТОО «Халык Элемент».*

*ТОО «BAITAU» имело взаиморасчеты с указанными организациями.*

*Тем самым, основанием для назначения данной налоговой проверки явилось постановление органа уголовного преследования, что соответствует вышеуказанным требованиям законодательства.*

**В рамках досудебного расследования уведомление выносится после завершения рассмотрения уголовного дела.**

Соблюдение процедуры назначения, порядка проведения и завершения налоговых проверок является гарантом законности действий налоговых органов, невыполнение которых служит безусловным основанием для отмены уведомления о результатах налоговой проверки.

*В ТОО «АдиНур НС» проведена тематическая налоговая проверка за период с 1 января 2014 года по 31 декабря 2018 года.*

*По результатам налоговой проверки доначислены следующие суммы налогов: КПН - 352 812 666 тенге и пеня 109 213 589 тенге; НДС - 194 940 278 тенге и пеня 21 415 792 тенге.*

*Проверка проведена в порядке подпункта 3) пункта 3 статьи 145 НК на основании постановлений органов уголовного преследования.*

*Согласно пункту 4 статьи 159 НК, 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.*

*По данным Комитета финансового мониторинга Министерства финансов Республики Казахстан и Комитета национальной безопасности Республики Казахстан в период рассмотрения спора итогового решения по досудебным расследованиям, в рамках которых проведена оспариваемая налоговая проверка, не имеется.*

*При указанных обстоятельствах суд первой инстанции, со ссылкой на пункт 4 статьи 159 НК, обоснованно отменил оспариваемое уведомление о результатах налоговой проверки, проведенной в рамках досудебного расследования, так как оно выносится только после завершения производства по уголовному делу, а в данном случае отсутствует вступивший в законную силу приговор или постановление о прекращении производства по уголовному делу.*

**Судом правомерно отказано в удовлетворении заявления о признании незаконными действий налогового органа и уведомления о результатах налоговой проверки.**

*ТОО «Мир круп» (далее – ТОО) обратилось в суд с заявлением к РГУ «ДГД по городу Нур-Султан» КГД МФ РК о признании незаконными действий и уведомления о результатах налоговой проверки.*

*Решением СМЭС города Нур-Султана от 10 апреля 2020 года отказано в удовлетворении заявленных требований, апелляцией судебный акт оставлен без изменения (2 июня 2020 года).*

*Местными судами установлено, что согласно пунктам 6, 7 статьи 69 НК общий порядок проведения налоговой проверки определяется в соответствии с Предпринимательским кодексом (далее ПК).*

*В соответствии с пунктом 7 статьи 140 ПК особенности порядка, сроки проведения, продления, приостановления проверок, оформления акта о назначении, результатах и завершении проверок, осуществляемых органами государственных доходов, определяются Налоговым кодексом.*

*Судом установлено, что извещение вручено в установленные статьей 147 НК сроки.*

*Завершением срока налоговой проверки считается день вручения налогоплательщику акта налоговой проверки.*

*При невозможности вручения акта проверки проводится налоговое обследование.*

*Сроком завершения налоговой проверки будет являться дата проведения налогового обследования.*

*Департаментом сроки проведения проверки не нарушены, налоговая проверка завершена в течение 37 рабочих дней, не учитывая периоды ее приостановления.*

*Судами не приняты во внимание доводы представителей ТОО со ссылкой на пункт 2 статьи 48 НК о том, что на момент вручения уведомления действовал срок исковой давности в три года. Поскольку налоговая проверка завершена путем проведения налогового обследования 27 декабря 2019 года, вышеуказанные нормы НК не распространяют свое действие на правоотношения, возникшие до его введения в действие.*

**Неправильное определение круга обстоятельств, имеющих значение для дела, послужило основанием для отмены и изменения судебных актов.**

*Решением СМЭС Карагандинской области от 17 июля 2020 года заявление ТОО «Сапа-КСТ» к РГУ «ДГД по Карагандинской области» о признании незаконным и отмене уведомления удовлетворено частично. Признано  незаконным и отменено уведомление в части доначисления КПН и НДС по взаиморасчетам между ТОО «Сапа-КСТ» и ТОО «ТяжМашСервис». В остальной части в удовлетворении заявления отказано.*

*При этом судом установлено, что на основании постановления следователя СОГ КНБ о назначении тематической документальной налоговой проверки деятельности ТОО «Сапа-КСТ» Департаментом проведена налоговая проверка, по результатам которой налогоплательщику выставлено уведомление на общую сумму 251 701 184 тенге.*

*Доначисление произведено в связи с неподтверждением приобретения товаров, работ и услуг, в том числе по оборотам с ТОО «ТяжМашСервис».*

*Также установлено, что главный специалист Департамента Сабирова А.Б. провела проверку только на основании журналов и регистров, расшифровок к ним, пояснениям по доходам и прочим расходам, которые устно запрашивались у бухгалтера ТОО Васиной А.А. с целью подготовки для проведения налоговой проверки.*

*В судебном заседании специалист Сабирова А.Б. подтвердила, что на объект проверки она не выходила, первичные бухгалтерские документы не исследовала, запросы в правоохранительные органы о предоставлении бухгалтерских документов не делала.*

*По итогам рассмотрения дела суд первой инстанции пришел к выводу о нарушении норм Предпринимательского кодекса, регламентирующих проведение проверки с обязательным посещением проверяемого субъекта по месту его нахождения.*

*Более того, все первичные документы по взаиморасчетам с контрагентами, по которым Департамент произвел доначисление сумм налогов, находились в офисе по адресу: город Караганды, улица Защитная, 110, где должна была быть проведена налоговая проверка.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 15 октября 2020 года решение суда было изменено в части признания незаконным и отмене уведомления. По взаиморасчетам между ТОО «Сапа-КСТ» и ТОО «ТяжМашСервис» решение отменено и принято новое решение об отказе в удовлетворении заявления. В остальной части решение оставлено без изменения.*

*Апелляционная коллегия пришла к выводу, что 1 июля 2019 года налоговым органом в адрес ТОО «Сапа-КСТ» направлено требование о предоставлении документов, которое вручено 11 июля 2019 года, в связи с чем выводы суда о необходимости проведения документальной налоговой проверки непосредственно с посещением объекта (субъекта) проверки ошибочны.*

*При этом не учтено, что налоговым органом, в связи с невозможностью вручения акта налоговой проверки представителям ТОО «Сапа-КСТ», проведено налоговое обследование юридического адреса и составлен акт налогового обследования, где отражено, что на момент составления акта налогового обследования руководитель ТОО «Сапа-КСТ» отсутствовал, что согласуется с  пунктом 3 статьи 158 НК.*

*Судом не дана надлежащая правовая оценка договору на деповский ремонт и техническое обслуживание 11 тепловозов от 1 августа 2016 года, заключенному между ТОО «САПА КСТ» и ТОО «ТяжМашСервис», по условиям которого установлено, что персонал исполнителя означает работников заказчика, привлекаемых исполнителем для выполнения работ по договору и на условиях, имеющих необходимую квалификацию и опыт для выполнения работ по договору (п.1.13). Исполнитель обязуется выполнять работы с соблюдением действующих технических требований и норм, а также правил технического обслуживания локомотивов (п. 5.2.5).*

*Приказом Министра по инвестициям и развитию Республики Казахстан от 30 апреля 2015 года № 544 утверждены Правила технической эксплуатации железнодорожного транспорта, согласно которым техническое обслуживание и ремонт железнодорожного транспорта осуществляют специальные бригады.*

*Между тем, по представленной налоговой отчетности в ИС COHO РК, установлено, что ТОО «ТяжМашСервис» в декларации по ИПН и социальному налогу (ф.200.00) за 4 квартал 2016 года указало 2-х работников. Декларация по налогу на транспортные средства, земельному налогу и налогу на имущество (ф.700.00) не представлялась. В приложении 100.07 «Сведения о компонентах финансовой отчетности» к декларации по КПН по ф. 100.00 за 2016 год активы отсутствуют, из чего можно сделать вывод, что в период проведения взаиморасчетов у ТОО «ТяжМашСервис» отсутствовали материально-техническая база, имущество, основные и транспортные средства, а также работники для ремонта указанных тепловозов.*

*Таким образом, исключение из вычета расходов и НДС из зачета по взаиморасчетам ТОО «Сапа-КСТ» с ТОО «ТяжМашСервис» и соответствующее начисление КПН и НДС по результатам проверки является правомерным.*

**Об оспаривании результатов камерального контроля**

Подавляющее большинство дел по оспариванию результатов налогового администрирования налоговыми органами составляют споры об обжаловании уведомлений об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля.

Согласно статье 94 НК камеральным контролем является контроль, осуществляемый налоговыми органами на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком (налоговым агентом) налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика. Камеральный контроль является составной частью системы управления рисками.

В соответствии с пунктом 1 статьи 96 НК, в случае выявления нарушений по результатам камерального контроля оформляются:

по нарушениям с высокой степенью риска - уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений;

по нарушениям со средней степенью риска - извещение о нарушениях, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений.

Анализ показал, что судами при рассмотрении дел об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля выясняется лишь наличие оснований для его вынесения без исследования обоснованности уведомления по существу.

Изучение судебных актов данной категории свидетельствует о том, что отсутствует единая практика рассмотрения дел, несмотря на то, что в заявлениях налогоплательщиков приводятся практически одни и те же доводы (своевременно представили пояснение, приобщили документы, указанные в пояснении).

Основаниями для вынесения уведомления по результатам налоговой проверки, в основном, явились судебные акты о признании договоров поставки товаров (выполнения работ, оказания услуг) недействительными; о признании недействительной и отмене регистрации, перерегистрации юридического лица; сведения аналитического отчета ИНИС «Пирамида по поставщикам».

При проведении обобщения у судов области возникли вопросы по степени отнесения субъекта к средней или низкой степени риска. По мнению судей, налоговый орган должен доказать, что нарушение имеет высокую степень риска (осуществление операций с бездействующими налогоплательщиками и с налогоплательщиками, регистрация которых судом признана недействительной; совершение фиктивных сделок, без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров; приговор суда, постановление судов), так как от этого зависит форма реагирования в порядке статьи 96 НК.

**Заявление налогоплательщика об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля, исполненного им одним из указанных выше способов, не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.**

*Тажибаева Г.Б. обратилась в суд с заявлением к РГУ «УГД по Наурызбайскому району ДГД по городу Алматы» о признании незаконным уведомления об устранении нарушений по результатам камерального контроля, вынесенного в связи с реализацией ею недвижимого имущества – торгового комплекса.*

*Решением Медеуского районного суда города Алматы от 27 мая 2020 года в удовлетворении заявления отказано.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции Алматинского городского суда от 14 октября 2020 года решение суда отменено, вынесено новое решение об удовлетворении заявления.*

*Постановлением суда кассационной инстанции от 31 марта 2021 года состоявшиеся по делу судебные акты отменены, производство по делу прекращено по следующим основаниям.*

*Согласно пункту 2 статьи 96 НК исполнением налогоплательщиком (налоговым агентом) уведомления об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, признается в случае несогласия с указанными в уведомлении нарушениями - представление налогоплательщиком пояснения по выявленным нарушениям на бумажном или электронном носителе в налоговый орган, направивший уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, за исключением случаев, предусмотренных пунктом 3 настоящей статьи.*

*В данном случае Тажибаева Г.Б., не соглашаясь с уведомлением, предоставила в налоговый орган возражение 6 мая 2019 года.*

*В ответе на возражение Тажибаевой Г.Б. налоговый орган указал, что уведомление признано неисполненным, о чем в ее адрес направлено письмо.*

*В соответствии с пунктом 2 статьи 65 Закона «О правовых актах» правовой акт индивидуального применения прекращает действие с момента исполнения его требований или содержащихся в нем поручений лицами, которым адресован данный правовой акт.*

*Согласно пункту 19 НП «О судебной практике применения налогового законодательства», в связи с учетом части первой статьи 293 ГПК заявление налогоплательщика об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля, исполненного им одним из указанных выше способов, не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства. Судья отказывает в принятии такого заявления (подпункт 1) части первой статьи 151 ГПК), а в случае возбуждения гражданского дела суд прекращает производство по нему (подпункт 1) статьи 277 ГПК).*

*При указанных обстоятельствах, местные суды неправильно применили и истолковали нормы материального права.*

*Так как Тажибаева Г.Б., предоставив возражение на уведомление по результатам камерального контроля, исполнила его, то ее заявление об оспаривании уведомления по результатам камерального контроля не подлежало рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства, и суду следовало прекратить производство по делу.*

Налогоплательщики в своих заявлениях указывают, что они отнесены к категории налогоплательщиков со средней степенью риска, следовательно, на основании указанной выше нормы НК орган государственных доходов в их отношении должен оформить извещение, а не уведомление.

**Судом правильно отказано в удовлетворении заявления налогоплательщика, так как степень риска определяется автоматизированно информационной системой «Единое хранилище данных».**

*ИП Сармасаев обратился в суд с заявлением к РГУ «УГД по городу Уральск» о признании незаконным и отмене уведомления об устранении нарушений по результатам камерального контроля.*

*Решением СМЭС Западно-Казахстанской области от 22 мая 2020 года в удовлетворении заявления отказано, постановлением апелляционной инстанции от 14 июля 2020 года оставлено без изменения.*

*Налоговым органом установлено, что ИП реализовано недвижимое имущество на сумму 220 233 000 тенге, из которой расчетная сумма налога составляет 21 820 714 тенге. При этом не представлена декларация ИПН либо занижены сведения в представленной декларации.*

*22 ноября 2019 года заявителем представлена декларация по ИПН.*

*18 декабря 2019 года ответчиком вынесено решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным.*

*Суд первой инстанции правильно указал, что категорирование налогоплательщиков (налоговых агентов) путем отнесения их деятельности к категориям низкой, средней или высокой степени риска осуществляется в соответствии со статьей 136 НК и приказом Министра финансов Республики Казахстан от 20 февраля 2018 года № 252 «Об утверждении Правил применения системы управления рисками по критериям, не являющимся конфиденциальной информацией».*

*В зависимости от степени риска дифференцируются меры налогового администрирования в случаях, установленных Налоговым кодексом, а именно: при прекращении деятельности отдельных категорий индивидуальных предпринимателей в упрощенном порядке; подаче налогового заявления о регистрационном учете по НДС; продлении, приостановлении представления налоговой отчетности; при обеспечении исполнения не выполненного в срок налогового обязательства; при принудительном взыскании налоговой задолженности.*

*Из материалов дела следует, что налоговым органом в отношении ИП проведен камеральный контроль.*

*В случае выявления нарушения по результатам камерального контроля налоговым органом, степень риска определяется исходя из характера нарушения, который подразделяется на высокий, средний и незначительный.*

*Степень риска определяется автоматизированно информационной системой «Единое хранилище данных», где по результатам формируется уведомление или извещение, которое налоговым органом направляется налогоплательщику не позднее 10 рабочих дней, что подтверждается материалами гражданского дела, в частности, скриншотом.*

*В связи с чем ответчик правомерно выставил в отношении ИП уведомление.*

**Нарушение процедуры выставления уведомления по результатам камерального контроля явилось основанием для отмены решения суда.**

*Решением СМЭС Карагандинской области от 15 декабря 2020 года отказано в удовлетворении заявления ТОО «BM Tech» к РГУ «УГД по району имени Казыбек би» о признании незаконным уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля.*

*При этом суд исходил из следующих обстоятельств дела.*

*Уведомление, согласно которому необходимо исключить из зачета сумму по НДС, выставлено по взаиморасчетам с налогоплательщиком ТОО «Компания СнабСервис» за 1 квартал 2018 года, сумма нарушений 2 925 000 тенге.*

*Обжалуемое уведомление сформировано и выставлено налоговым органом на основании решения СМЭС от 13 сентября 2018 года, которым признана недействительной государственная перерегистрация ТОО «Компания СнабСервис» от 7 февраля 2018 года.*

*ТОО «Компания СнабСервис» снято с регистрационного учета по НДС с даты его постановки.*

*В соответствии с подпунктом 4) пункта 4 статьи 85 НК снятие с регистрационного учета по НДС на основании решения налогового органа по форме, установленной уполномоченным органом, производится без уведомления налогоплательщика в случаях признания недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда.*

*Доводы ТОО судом не приняты во внимание, поскольку при рассмотрении дела проверяется процедура по выставлению обжалуемого уведомления, а основанием для его выставления, как указано выше, явился вступивший в законную силу судебный акт.*

*Суд не принял доводы заявителя относительно выставления 14 сентября 2020 года аналогичного уведомления. Это уведомление исполнению не подлежит, о чем налогоплательщику сообщено органом государственных доходов.*

*Кроме того, суд не принял доводы ТОО «BM Tech» о действительности совершения хозяйственных операций с ТОО «Компания СнабСервис» ввиду непредставления доказательств.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 30 марта 2021 года решение суда отменено, вынесено новое решение об удовлетворении заявления.*

*Апелляционная инстанция исходила из того, что налоговый орган не представил каких-либо разъяснений о том, каким способом и по каким критериям определен высокий риск нарушения по отношению к заявителю, и что предоставляет налоговому органу выставить налогоплательщику уведомление, а не, к примеру, извещение.*

*По мнению судебной коллегии, подпункт 3) пункта 3 статьи 96 НК подлежит применению судами с необходимостью ее корреспонденции со статьей 403 НК, определяющей случаи и основания исключения НДС, относимого налогоплательщиком ранее в зачет.*

*Содержание названных норм указывает на необходимость суда проверить основания выставления уведомления в зависимости не только от наличия самого решения суда, но и оснований признания судом перерегистрации юридического лица недействительной. Как указывалось выше, основной элемент  исключения НДС из зачета по отношению к юридическому лицу, чья государственная регистрация либо перерегистрация признаны недействительными, связан с оценкой участия руководителя предприятия либо его участника.*

*Согласно материалам гражданского дела, исследованным апелляционной коллегией в судебном заседании по иску РГУ «УГД по городу Темиртау» к ТОО «Компания СнабСервис», ГУ «Управление юстиции по городу Темиртау», основным доводом иска налогового органа о признании недействительной перерегистрации ТОО «Компания СнабСервис» указано отсутствие юридического лица по его юридическому адресу. Каких-либо данных и оснований, связанных с руководителем и (или) учредителем (участником) ТОО, а также установлением факта их непричастности к регистрации (перерегистрации) и (или) осуществлению финансово-хозяйственной деятельности, по гражданскому делу не усматривается. Довод налогового органа и прокурора, участвующего в деле, о признании судом недействительной перерегистрации юридического лица в связи с изменением состава участников не подтверждается какими-либо доказательствами, поскольку и сам договор не признавался недействительным. Тогда как изменение места нахождения юридического лица не относится к основаниям перерегистрации юридического лица, а является основанием для внесения изменений в учетные регистрационные данные предприятия.*

*В связи с этим апелляционная коллегия сделала вывод, что состоявшийся судебный акт, на основании которого налоговый орган выставил уведомление, не является тем судебным решением, указанным в статье 96 и подпункте 4) статьи 403 НК, предоставляющим налоговому органу право выставления уведомления по результатам камерального контроля.*

*При этом в суд апелляционной инстанции представителем ТОО «BM Tech» были представлены документы, подтверждающие фактическое оказание услуг и проведение работ между ТОО «BM Tech» и ТОО «Компания Снабсервис», а также дальнейшую приемку выполненных работ АО «АрселорМиттал Темиртау».*

*Апелляционная коллегия не согласилась с доводами суда первой инстанции о невозможности проверки судом содержания договорных отношений контрагентов при рассмотрении заявления об оспаривании уведомления по результатам проведения камерального контроля, так как пункт 5 статьи 96 НК предоставляет налогоплательщику право при обжаловании доказать фактическое получение товара (услуг).*

*Ссылка суда первой инстанции на положения НП «О судебной практике применения налогового законодательства» признана апелляционным судом несостоятельной, так как данным постановлением разъяснялось применение норм НК от 10 декабря 2008 года № 99-IV, утратившего силу Законом Республики Казахстан от 25 декабря 2017 года № 121-VІ. Тогда как содержание статьи 587 предыдущего Налогового закона и действующей статьи 96 НК имеют существенные различия.*

*Кроме того, вступившим в законную силу решением СМЭС Карагандинской области от 24 декабря 2020 года заявление ТОО «BM Tech» к РГУ «УГД по району имени Казыбек би города Караганды» о признании незаконным уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов, по результатам камерального контроля от 14 сентября 2020 года № 3020МК600142, удовлетворено. Вышеназванное уведомление признано незаконным и отменено. При этом в оспариваемом уведомлении налогового органа от 14 сентября 2020 года в перечне счетов‑фактур, подлежащих корректировке, указаны те же, что и в оспариваемом уведомлении от 23 сентября 2020 года за тот же период - 1 квартал 2018 года по данному гражданскому делу.*

*Статьей 96 НК не предусмотрено право налоговых органов по повторному выставлению уведомлений по тем же основаниям, в противном случае такая ситуация противоречила бы основным принципам налогообложения, указанным в статьях 4-8 НК.*

*В связи с установленными выше обстоятельствами апелляционная коллегия обоснованно пришла к выводу о наличии в действиях налогового органа нарушения процедуры выставления уведомления по результатам камерального контроля в отношении заявителя ТОО «BM Tech».*

**Судом дана неправильная оценка действиям налогового органа по вынесению решения** **о признании неисполненным уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля.**

*ЧСИ Темирханова Д.К. обратилась в суд с заявлением к налоговому органу о признании действия по вынесению решения от 5 августа 2020 года незаконным.*

*Решением суда №2 города Петропавловска Северо-Казахстанской области от 29 сентября 2020 года в удовлетворении заявления отказано.*

*Постановлением суда апелляционной инстанции от 25 декабря 2020 года решение суда оставлено без изменения.*

*Постановлением суда кассационной инстанции от 12 мая 2021 года судебные акты отменены. Вынесено новое решение об удовлетворении заявления ЧСИ Темирхановой Д.К.. Признаны незаконными действия РГУ «УГД по городу Петропавловск Департамента государственных доходов по Северо-Казахстанской области» по вынесению решения от 5 августа 2020 года по уведомлению от 8 июня 2020 года.*

*Из материалов дела следует, что налоговым органом в отношении ЧСИ Темирхановой Д.К. проведен камеральный контроль налоговой отчетности по форме 240.00 за 2018 год, по результатам которого доход ЧСИ за 2018 год составил 5 226 173 тенге, однако согласно налоговой отчетности заявленный доход - 4 204 960 тенге. При этом сумма отклонения составила 1 021 213 тенге, поэтому налоговый орган пришел к выводу, что в действиях ЧСИ некорректно исчислены суммы налогов, и вынес в адрес ЧСИ Темирхановой Д.К. уведомление об устранении нарушений.*

*20 июля 2020 года ЧСИ Темирхановой Д.К. на уведомление налогового органа представлено письменное пояснение согласно представленному списку должников.*

*По результатам рассмотрения пояснения налоговым органом 5 августа 2020 года принято решение о признании неисполненным уведомления, со ссылкой на то, что заявителем не в полном объеме устранено нарушение.*

*Местные суды, признав, что представленное ЧСИ Темирхановой Д.К. пояснение не соответствует требованиям подпункта 2) пункта 2 статьи 96 НК, поскольку ею не представлены документы, подтверждающие уплату ИПН с полученного дохода по исполнительным производствам в отношении Саутова М.А., Степановой Н.В., Заросылова Т.В., а в отношении некоторых должников отсутствовали документы, подтверждающие пояснение по исполнительным производствам, отказали в удовлетворении заявления.*

*Кроме того, суд указал, что заявителем после обращения с требованием в суд 21 августа 2020 года представлена дополнительная налоговая отчетность формы 240.00 за 2018 год, в связи с чем отозвано распоряжение о приостановлении расходных операций по банковским счетам, вынесено заключение о подтверждении результатов камерального контроля.*

*Коллегия посчитала, что указанные в подпункте 2) пункта 2 статьи 96 НК способы исполнения налогоплательщиком уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, являются исчерпывающими.*

*Согласно пункту 19 НП «О судебной практике применения налогового законодательства» при оспаривании налогоплательщиком действий и актов органов государственных доходов, связанных с неисполнением уведомления по результатам камерального контроля, суд проверяет соответствие пояснений требованиям налогового законодательства.*

*При рассмотрении таких гражданских дел, с учетом приведенной выше нормы НК, необходимо решать вопрос о законности указанных в уведомлениях оснований без проверки их обоснованности по существу. Иначе будут предрешены результаты будущих налоговых проверок, в том числе внеплановой тематической проверки по вопросу неисполнения уведомления по результатам камерального контроля.*

*В силу пункта 4 статьи 96 НК решение о признании уведомления неисполненным принимается налоговым органом только в случае нарушения налогоплательщиком формы и срока исполнения уведомления, установленных подпунктом 2) пункта 2 статьи 96 НК.*

*В данном случае заявителем подано пояснение в установленной форме и в сроки, предусмотренные подпунктом 2) пункта 2 статьи 96 НК, поэтому уведомление признается исполненным в силу указанной нормы. При этом у налогового органа отсутствовали законные основания для принятия решения о признании уведомления неисполненным без проведения соответствующей налоговой проверки.*

*Согласно пунктам 1, 4 статьи 8 НК добросовестность осуществления налогоплательщиком действий по исполнению им налогового обязательства предполагается. Нарушение налогового законодательства Республики Казахстан, допущенное налогоплательщиком, должно быть описано в ходе проведения налоговых проверок. Обоснование доводов и раскрытие обстоятельств, свидетельствующих о факте нарушения налогового законодательства Республики Казахстан, возлагается на налоговые органы.*

*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.*

*21 августа 2020 года ЧСИ была представлена дополнительная налоговая отчетность формы 240.00 за 2018 год, чтобы не нарушать права третьих лиц по исполнительным производствам, в связи с чем налоговым органом было отозвано распоряжение о приостановлении расходных операций по банковским счетам.*

*Если заявитель согласилась с уведомлением, она должна была предоставить налоговую отчетность в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем вручения (получения) уведомления, то есть до 23 июля 2020 года.*

**Нарушение оснований и сроков выдачи решения явилось основанием для его отмены.**

*Решением СМЭС города Алматы от 27 апреля 2020 года удовлетворено заявление АО «Bank RBK» к РГУ «УГД по Бостандыкскому району города Алматы» о признании незаконным и отмене решения о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, неисполненным.*

*Согласно пункту 4 статьи 96 НК решение о признании уведомления неисполненным принимается органом государственных доходов только в случае нарушения налогоплательщиком формы и срока исполнения уведомления, предусмотренными статьей 96 НК.*

*Основанием для отмены решения судом указано то, что на Уведомление по результатам камерального контроля от 25 декабря 2019 года Банком подано пояснение в установленные законом сроки, которое соответствует требованиям, предъявляемым к пояснению (форме), подаваемому в соответствии с подпунктом 2) пункта 2 статьи 96 НК.*

*Тем самым Уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, было исполнено Банком.*

*Судом не приняты во внимание доводы Управления о том, что из представленных счетов-фактур невозможно установить, были ли фактически оказаны услуги, поставлен товар либо выполнены работы, поскольку положениями статьи 96 НК такого основания для признания уведомления по результатам камерального контроля неисполненным не предусмотрено. В условиях соответствия поданного Банком пояснения требованиям НК у Управления отсутствовали полномочия выносить Решение, давая оценку представленным Банком счетам-фактурам с требованием представить дополнительные документы без проведения документальной налоговой проверки.*

*При рассмотрении дела судом также были выявлены нарушения законности в действиях налогового органа.*

*Так, в соответствии с пунктом 2 приказа Министра финансов Республики Казахстан от 30 апреля 2019 года № 411 «Об утверждении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, не исполненным, и сроков его вынесения» в редакции, действовавшей на момент вынесения Решения, решение о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами государственных доходов по результатам камерального контроля, неисполненным выносится органами государственных доходов не позднее 5 рабочих дней со дня истечения срока, предусмотренного пунктом 2 статьи 96 НК.*

*Срок, предусмотренный пунктом 2 статьи 96 НК, истек 10 февраля 2020 года. Соответственно, решение подлежало вынесению при наличии на то законных оснований в срок до 17 февраля 2020 года, однако оно было вынесено ответчиком только 10 марта 2020 года.*

*Более того, в соответствии с вышеуказанным Приказом в решении указываются конкретные причины признания Уведомления неисполненным.*

*Вместе с тем, оспариваемое решение содержало в себе требование Управления представить копии подтверждающих документов с полным отражением сведений, а именно договоров, счетов-фактур, актов выполненных работ, платежных документов, со ссылкой на то, что у поставщика отсутствовала фактическая возможность выполнять работы, оказывать услуги и поставлять товар. Также в Решении указано на необходимость произведения уменьшения затрат, отнесенных на вычеты.*

*В связи с указанным в адрес ДГД по города Алматы было вынесено частное определение по факту нарушения Управлением вышеуказанных норм.*

*Судом апелляционной инстанции судебные акты оставлены без изменения.*

**Выводы и предложения**

В целом, практика судов по рассмотрению дел, связанных с применением налогового законодательства, соответствует нормам действующего законодательства.

Вместе с тем, в судах регионов сложилась неоднозначная судебная практика по рассмотрению дел, связанных с признанием сделок недействительными, с ликвидацией юридических лиц по основаниям, предусмотренными подпунктами 1) и 2) пункта 2 статьи 49 ГК, по обжалованию уведомленияпо результатам камерального контроля.

В целях обеспечения единообразной практики рассмотрения дел местным судам необходимо надлежащим образом проводить подготовку к рассмотрению гражданских дел, связанных с применением налогового законодательства:

- правильно определить круг обстоятельств, имеющих значение для дела, обеспечить соблюдение норм налогового законодательства;

- неукоснительно соблюдать процессуальные права сторон;

-тщательно исследовать и давать надлежащую оценку установленным обстоятельствам дела, разрешать споры в соответствии с требованиями закона;

- при выявлении нарушений необходимо реагировать вынесением частных определений.

Учитывая, что действующее нормативное постановление о судебной практике применения налогового законодательства принято в 2017 году, в период действия Налогового кодекса в редакции от 10 декабря 2008 года, а ныне действующий Налоговый кодекс от 25 декабря 2017 года введен в действие с 1 января 2018 года, действующее нормативное постановление подлежит актуализации с учетом изменения норм налогового законодательства, а так же вопросов, отраженных в настоящем обобщений.

**Судебная коллегия по гражданским делам**

**Верховного Суда Республики Казахстан**