**М А Т Е Р И А Л Ы**

**региональных семинаров на тему**

**«Обжалование действий налоговых и таможенных органов»**

1. **Обжалование действий налоговых органов.**

**Досудебное урегулирование споров с государственными органами**

**А.А.Сапарова**

судья Верховного Суда

Республики Казахстан

**Судебная практика рассмотрения гражданских дел,**

**связанных с применением налогового законодательства**

Анализ статистической отчетности свидетельствует о том, что в целом по республике количество дел о налоговых спорах составляет незначительное количество.

Однако, изучение судебных актов апелляционной и кассационной инстанций местных судов, а также надзорной инстанции Верховного Суда Республики Казахстан показало, что, как правило, большая часть решений по данной категории дел обжалуется. Что свидетельствует об их особой актуальности. Значимость эти дела приобретают еще и потому, что предметом оспаривания могут быть уведомления налоговых органов о начислении значительных, иногда миллиардных, сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет. Помимо того, заявителем может выступать инвестор, как иностранный, так и отечественный.

Вы все прекрасно знаете, какое значение вопросу защиты прав инвесторов придает глава нашего государства Нурсултан Абишевич Назарбаев. На 16 съезде партии «НурОтан» в числе пяти институциональных реформ Президент выдвинул обеспечение верховенства закона, гарантирующего права собственности, создающего условия для предпринимательской деятельности, охраны договорных обязательств, которое в конечном итоге станет основой для экономического роста.

В настоящее время на рассмотрении в Мажилисе Парламента Республики Казахстан находится проект нового Гражданского процессуального кодекса, разработанный Верховным Судом. С целью сохранения благоприятного инвестиционного климата в Казахстане в проекте поддержана инициатива создания специализированной судебной коллегии в Верховном Суде. Планируется, что эта коллегия будет рассматривать споры с участием крупных инвесторов, а другие инвестиционные споры предложено отнести к подсудности суда города Астаны. Судоустройство будет и дальше совершенствоваться.И здесь ставится вопрос об эффективной системе административной юстиции. В текущем году Верховным Судом разработан проект Административного процессуального кодекса, который устанавливает новую модель рассмотрения публично-правовых споров.

Верховным Судом в рамках своей компетенции последовательно принимаются меры по реализации поставленных задач. С учетом судебной практики по соответствующим категориям дел вносятся предложения по совершенствованию законодательства, в том числе налогового. 27 февраля 2013 года Верховным Судом принято нормативное постановление «О судебной практике применения налогового законодательства». Этот нормативный акт способствовал устранению коллизий в правоприменительной практике, как судов, так и уполномоченных органов.

Путем пересмотра дел в надзорном порядке формируется единая судебная практика по рассмотрению судами инвестиционных, налоговых и таможенных споров. В своем выступлении я остановлюсь на делах о налоговых спорах, рассмотренных судами республики в течение последних двух лет (с учетом представленных на семинаре регионов).

Судебной практикой установлено, что одним из актуальных вопросов является возврат НДС при экспорте товаров.

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 272 Налогового кодекса налогоплательщику возврату из бюджета подлежит превышение суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода (далее – превышение налога на добавленную стоимость), в порядке, установленном статьями 273, 274 Налогового кодекса.

Статьей 242 Налогового кодекса установлено, что оборот по реализации товаров на экспорт облагается по нулевой ставке. В определенных законодателем случаях по такому обороту возможен возврат налогоплательщику превышения НДС.

Проведенный Верховным Судом анализ дел показал, что в большинстве случаев решения налоговых органов об отказе в возврате превышения НДС основывались на применении Системы управления рисками (далее – СУР) и нарушениях, выявленных у поставщиков второго и последующих уровней. Следует отметить, что в целом по республике существовала противоречивая практика разрешения споров по вопросу возврата превышения НДС. Имели место факты, когда суды первой инстанции удовлетворяли заявления налогоплательщиков, находя обоснованными их доводы о том, что при разрешении вопроса возврата превышения НДС должны приниматься во внимание их взаимоотношения только с непосредственными поставщиками. Однако, их не поддерживали вышестоящие инстанции, признавая правомерность действий органов налоговых служб по формированию аналитического отчета по всем поставщикам до последнего уровня. И наоборот.

Прежде всего, это было связано с несовершенством налогового законодательства. Так, органы налоговой службы применяли и руководствовались Инструкцией по применению системы управления рисками в целях возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденной приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 июля 2010 года №385. Однако, Налоговый кодекс в редакции до 1 января 2013 года не содержал нормы, предусматривающей определение каким-либо государственным органом, в том числе Министерством финансов, порядка применения системы управления рисками в целях превышения НДС. Поэтому, исходя из положений статьи 2 Налогового кодекса о том, что налоговое законодательство состоит из налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено данным кодексом, некоторые суды на основании положений статьи 635 Налогового кодекса при отсутствии нарушений у непосредственного поставщика заявителя, данные СУР о наличии нарушений у поставщиков последующих уровней не учитывали.

Потребовалось внесение соответствующих изменений и дополнений в налоговое законодательство. Законом Республики Казахстан от 26 декабря 2012 года статья 625 Налогового кодекса дополнена пунктом 7 следующего содержания: «Критерии степени риска и порядок применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату, определяются Правительством Республики Казахстан».

Во исполнение данной нормы Правительством Республики Казахстан 27 марта 2013 года принято Постановление № 279, которым утверждены: 1) Правила применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату (далее – Правила);

2) критерии степени риска.

Названное постановление опубликовано 3 апреля 2013 года и введено в действие по истечении десяти календарных дней со дня первого официального опубликования, то есть с 14 апреля 2013 года.

Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 15 апреля 2013 года № 193 поименованная выше Инструкция от 29 июля 2010 года признана утратившей силу.

Пункт 9 статьи 635 Налогового кодекса, предусматривающий основания не возврата НДС, дополнен абзацами пятым, шестым, седьмым и восьмым следующего содержания:

-«не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость;
- не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость в связи с невозможностью проведения встречной проверки, в том числе по причине:

отсутствия поставщика по месту нахождения; утраты учетной документации поставщика».

Следует отметить, что такая редакция пункта 9 статьи 635 Налогового кодекса вызвала полемику среди юристов, занимающихся вопросами возврата превышения НДС. Возникли вопросы и у некоторых судов, указавших на отсутствие такого основания для отказа в возврате НДС как «система управления рисками».

Однако, исходя из того, что статьи 625, 635 Налогового кодекса относятся к части налогового администрирования, то начиная с 14 апреля 2013 года Правила и критерии степени риска могут быть применены при проведении проверок по налоговым периодам в пределах срока исковой давности и отказ в возврате НДС будет охватываться введенным в пункте 9 статьи 635 Налогового кодекса общим основанием - «не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость». Конечно, само изложение основания: «не подтверждена достоверность сумм НДС», - требует законодательного уточнения, ввиду наличия в этой же норме двух аналогичных оснований с указанием определенного случая: по крупному налогоплательщику, подлежащему мониторингу, на основании полученных ответов органа налоговой службы по ранее направленным запросам, и в связи с невозможностью проведения встречной проверки.

Вместе с тем, при разрешении конкретных дел суды должны исходить из действующего законодательства. Так, рассмотрев в надзорном порядке дело, по которому оспаривалось решение налогового органа по результатам проверки, завершившейся после 14 апреля 2013 года, надзорная судебная коллегия Верховного Суда отменила судебные акты местных судов в части удовлетворения заявления налогоплательщика и вынесла новое решение об отказе в удовлетворении заявления. При этом указала, что на дату проведения оспариваемой налоговой проверки порядок применения СУР регулировался названными выше Правилами, которые в силу пункта 1 статьи 2 Налогового кодекса относятся к налоговому законодательству. Данные Правила охватывают лишь вопросы налогового администрирования в соответствии со статьей 625 Налогового кодекса и в этой связи детализируют порядок отнесения налогоплательщиков, предъявивших требование о возврате НДС, к степени риска с целью подтверждения превышения НДС, подлежащего возврату.

В прошлом году судом надзорной инстанции рассмотрено несколько дел названной категории по протестам прокурора. По этим делам налогоплательщиками оспаривались решения налоговых органов об отказе в возврате превышения НДС, принятые до вступления в силу Правил. Основанием для отказа явились нарушения, выявленные налоговыми органами у поставщиков второго и последующих уровней. Ввиду отсутствия нарушений у непосредственных поставщиков заявителей, местными судами были удовлетворены их требования, с указанием о неправомерном применении налоговыми органами результатов аналитического отчета «Пирамида по поставщикам».

Надзорная судебная коллегия Верховного Суда указала, что данные выводы судов не соответствуют налоговому законодательству и обстоятельствам, имеющим значение для дела. В силу статей 18, 20 Налогового кодекса во исполнение задач по обеспечению в пределах своей компетенции экономической безопасности государства и соблюдения налогового законодательства на органы налоговой службы возложена обязанность защищать интересы государства. Взаимоотношения налогоплательщика с бюджетом по НДС затрагивают интересы государства, поскольку возврат превышения суммы НДС осуществляется за счет бюджетных средств. При реализации товара на экспорт, государство возвращает налогоплательщику превышение НДС, уплаченное в бюджет его поставщиком. По рассматриваемым делам тематические налоговые проверки установили обстоятельства, исключающие удовлетворение требований налогоплательщиков о возврате НДС. Предъявленные к возврату суммы превышения НДС фактически в бюджет не уплачены, то есть реального поступления в бюджет сумм НДС не было. Так, по одному из дел при суммарном обороте по реализации на сумму свыше 52 миллиардов тенге, фактически в бюджет был уплачен НДС в сумме 122 637 тенге.

В соответствии с пунктом 11 статьи 635 Налогового кодекса в случае, если на момент проведения встречной проверки поставщик прекратил деятельность в связи с ликвидацией, подтверждение суммы налога на добавленную стоимость, отнесенного в зачет, производится на основании реестра счетов-фактур по реализованным товарам, выполненным работам и оказанным услугам.

Следовательно, законодатель возможным вариантом подтверждения суммы налога на добавленную стоимость на основании реестра счетов-фактур поставщика установил только в случае прекращения поставщиком на момент проведения встречной проверки своей деятельности в связи с ликвидацией.

Вопреки данной норме, некоторые местные суды удовлетворяли требования налогоплательщиков по взаиморасчетам с поставщиками, не прекратившими свою деятельность, и свой вывод о подтверждении достоверности сумм налога на добавленную стоимость делали на основании реестра счетов-фактур таких поставщиков. Тогда как в акте налоговой проверки указывалось, что запрос относительно взаиморасчетов налогоплательщика с контрагентом прекращен в связи с его отсутствием по месту нахождения, то есть по юридическому адресу. При таких обстоятельствах отсутствовали законные основания для подтверждения сумм НДС к возврату.

Анализ дел, рассмотренных надзорной инстанцией Верховного Суда, свидетельствует о том, что возникают вопросы в связи с начислением налоговыми органами пени по суммам превышения НДС, возвращенным налогоплательщикам в порядке статьи 274 Налогового кодекса, то есть по упрощенному порядку, без предварительного проведения налоговой проверки.

Если в ходе последующей тематической проверки устанавливается факт необоснованного возврата превышения НДС, то налоговые органы производят начисление соответствующих сумм пени.

Доводы заявителей о том, что в рассматриваемом случае пеня не подлежит начислению, надзорной инстанцией признаны не состоятельными. Налоговыми органами обоснованно применяются и правильно истолкованы положения пунктов 7 и 8 статьи 273 Налогового кодекса.

В соответствии с абзацем первым пункта 7 статьи 273 Налогового кодекса сумма превышения налога на добавленную стоимость, по которой налогоплательщиком в декларации указано требование о возврате налога на добавленную стоимость, возвращенная из бюджета и не подтвержденная в ходе проведения документальной налоговой проверки, подлежит уплате в бюджет налогоплательщиком на основании уведомления о результатах налоговой проверки.

Согласно пункту 8 этой же статьи суммы, указанные в пункте 7 этой статьи, подлежат уплате в бюджет с начислением пени в размере, указанном в пункте 4 статьи 603 Налогового кодекса, за каждый день с даты перечисления налогоплательщику этих сумм.

Следовательно, в силу приведенных норм налогоплательщик обязан восстановить в бюджет неподтвержденные суммы НДС, ранее полученные им в упрощенном порядке, без предварительного проведения налоговой проверки. И в таком случае подлежит начислению пеня.

До настоящего времени значительно количество дел по спорам, связанным с лжепредпринимательством.

Это в основном дела по заявлениям контрагентов лжепредприятий об оспаривании уведомлений об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, и уведомлений о результатах налоговой проверки, содержащих начисления сумм налогов и пеней.

Как показало изучение дел, в последние годы по этим делам сложилась стабильная судебная практика. При рассмотрении дел по спорам об оспаривании уведомлений по результатам камерального контроля суды ограничивались выяснением вопроса о наличии у налогового органа правовых оснований для вынесения такого уведомления. В частности, итогового решения по уголовному делу, которым установлен факт совершения лжепредпринимательства.

По делам об оспаривании уведомлений по результатам налоговых проверок суды исходили из преюдициальности вступивших в законную силу судебных актов по уголовным делам.

Вместе с тем с 1 января текущего года вступили в силу изменения и дополнения, внесенные в статьи 115 и 257 Налогового кодекса, которые могут оказать существенное влияние на формирование судебной практики по указанной категории дел. В силу данных норм не могут быть исключены из вычетов расходы по КПН и из зачета НДС суммыпо сделкам с налогоплательщиками, не указанным в приговоре или постановлении суда.

Неоднозначна практика судов не только различных регионов нашей страны, но и судебных инстанций одного региона по рассмотрению дел об оспаривании уведомлений о начислении сумм КПН и пени в случаях признания налоговым органом в качестве дохода налогоплательщика вознаграждения по беспроцентному займу по договору об оказании финансовой помощи, рассчитанного по среднегодовой ставке Национального Банка Республики Казахстан аналогично заемной банковской операции.

Отказ в удовлетворении заявлений суды мотивировали тем, что предоставление беспроцентной финансовой помощи на возвратной основе является заемной операцией и рассматривается как безвозмездное оказание услуг. С учетом применения МСФО и действующего законодательства Республики Казахстан материальная выгода от экономии на вознаграждении по полученному налогоплательщиком беспроцентному займу включается в его совокупный годовой доход.

И наоборот, те суды, которые пришли к выводу о правомерности заявленных требований, признавая незаконным и отменяя уведомление налогового органа, сославшись на подпункт 7) пункта 2 статьи 84 Налогового кодекса указали, что возникновение в бухгалтерском учете такого дохода не рассматривается в качестве налогооблагаемого дохода. Кроме того, налоговым органом стоимость услуги по безвозмездному пользованию деньгами определена не по данным бухгалтерского учета, а в виде суммы вознаграждения, определенной по средневзвешенной ставке Национального Банка, что противоречит налоговому законодательству и свободе договора. Налогоплательщик безвозмездно имущество не получал, финансовая помощь получена на возвратной основе, то есть возмездно.

Одно из таких дел явилось предметом рассмотрения суда надзорной инстанции, который пришел к выводу об обоснованности решения суда об удовлетворении заявления налогоплательщика.

Анализ судебной практики свидетельствует о том, что значительную часть составляют дела, по которым в отношении налогоплательщика, имеющего налоговую задолженность, налоговым органом вынесено решение об ограничении в распоряжении имуществом. В последующем имущество продается с торгов и покупатель, полностью исполнивший обязательства по оплате стоимости приобретенного имущества, не может зарегистрировать за собой право собственности ввиду наличия обременения на основе решения налогового органа. Изучением дел установлено, что покупатели избирают следующие способы защиты своих прав: либо предъявляют требование о признании незаконными действий (бездействия) налогового органа по отказу в снятии обременения в виде ограничения в распоряжении имуществом, то есть обращаются в суд по правилам главы 27 ГПК; либо предъявляют требование в исковом порядке об исключении приобретенного на торгах имущества из описи.

Надзорной инстанцией признана правильной позиция судов о необходимости рассмотрения таких споров в порядке искового производства в силу следующего. Прежде всего, решение налогового органа об ограничении в распоряжении имуществом налогоплательщика является законным. Согласно статье 613 НК снять обременение налоговые органы могут только путем отмены вынесенного решения по основаниям, предусмотренным пунктом 10 этой же статьи (их всего 3).

Данный перечень является исчерпывающим. Поскольку налоговая задолженность налогоплательщиком не погашена, имущество зарегистрировано за ним, у налогового органа отсутствуют основания для отмены решения об ограничении в распоряжении имуществом. Самим налогоплательщиком решение налогового органа в установленном законом порядке не оспорено и, соответственно, не признано незаконным. Иных правовых оснований для снятия обременения налоговым органом налоговое законодательство не предусматривает.

Предъявление исков об освобождении имущества от ареста и иных обременений, в том числе в виде ограничения в распоряжении имуществом, не может быть ограничено рамками только исполнительного производства. Более того, это противоречит положениям статей 264 и 265 Гражданского кодекса Республики Казахстан.

Неоднозначнапрактика судов по вопросу производимых налоговыми органами начислений по операциям, связанным с оказанием услуг автотранспорта.

Из дела следовало, что налогоплательщик достаточным подтверждением получения услуг автотранспорта считал договор, счет-фактуру и акт выполненных работ.

Налоговый орган помимо названных документов требовал предоставление первичного перевозочного документа, а именно, отрывного талона путевого листа.

Суд первой инстанции, признав правомерными выводы налогового органа, отказал в удовлетворении заявления.

Суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с данным решением и вынесли противоположное решение.

Согласно пункту 20 Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 18 июля 2011 года № 826 (далее – Правила),путевые листы автотранспортного средства являются основными документами первичного учета, которые совместно с товарно-транспортной накладной или актом замера (взвешивания), определяют показатели для учета работы автотранспортного средства, осуществления расчетов за перевозки грузов, а также для начисления заработной платы водителю.

Отрывной талон путевого листа заполняется грузоотправителем и является основанием для предъявления перевозчиком счета платежного требования грузоотправителю. Отрывной талон прилагается к счету, а путевой лист остается у перевозчика, в котором повторяются идентичные записи о времени работы автотранспортного средства у грузоотправителя (грузополучателя).

Пунктом 21 Правил предусмотрено, что заполнение путевого листа осуществляется перевозчиком. При этом отдельные данные заполняются также и грузоотправителем (грузополучателем).

В силу пункта 41 Правил погрузка и разгрузка считаются законченными после вручения водителю оформленных надлежащим образом товарно-транспортной накладной и путевого листа, а также иных необходимых документов на погруженный или выгруженный груз.

Следовательно, довод налогового органа о том, что документом первичного учета, подтверждающим осуществление расчетов за перевозки грузов, является также путевой лист (отрывной талон – талон заказчика), является обоснованным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций посчитали, что Товарищество не обязано иметь путевые листы. Однако, налоговый орган не требовал предоставить сам путевой лист, а только его отрывной талон.

Данное требование налогового органа не противоречит подпункту 4) пункта 6 статьи 56 Налогового кодекса, согласно которому учетная документация включает в себя также иные документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

За анализируемый период судом надзорной инстанции рассмотрено несколько дел по спорам о начислении транспортного налога. Изучение дел показало, что в местных судах сложилась неоднозначная практика рассмотрения этих дел. Одной из причин этого явились содержащиеся в статьях 365 и 366 Налогового кодекса определения плательщиков и объекта налогообложения. Так, в качестве плательщика налога на транспортное средство указано физическое лицо, имеющее объект налогообложения на праве собственности.

Объектом транспортного налога является транспортное средство, зарегистрированное в установленном порядке.

По одному из дел суд первой инстанции отказал в удовлетворении иска налогового органа о взыскании налоговой задолженности, исходя из того, что указанное имущество в рассматриваемый налоговый период не являлось собственностью ответчика, отчуждено другому лицу по возмездной сделке путем оформления соответствующей доверенности.

Суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к иному выводу, указав, что регистрация автотранспорта за покупателем произведена не была, и поскольку автотранспорт зарегистрирован за налогоплательщиком, уплата налога является его обязанностью. Надзорной инстанцией Верховного Суда указанные выводы признаны обоснованными, не противоречащими нормам законодательства и соответствующими фактическим обстоятельствам дела. При этом надзорная инстанция исходила из положений пункта 1 статьи 26 Налогового кодекса, определяющего налоговые обязательства налогоплательщика, пункта 1 статьи 366 – об объекте транспортного налога и пункта 3 статьи 369 НК, устанавливающего, что оплата налога производится по месту регистрации объектов обложения.

По обстоятельствам другого дела налогоплательщик утилизировал транспортное средство, но вовремя не снял его с регистрационного учета в УДП. Налогоплательщик полагал, что не обязан платить транспортный налог, поскольку отсутствует объект налогообложения – транспортное средство. Однако налоговые органы доначислили налог, указав, что в системе регистрационного учета данное транспортное средство существовало.

У судов отсутствовала однозначная позиция по этому вопросу. Одни суды утверждали, что при утилизации транспортного средства объект налогообложения исчезает, а наличие непогашенной регистрационной записи не является объектом налогообложения. Другие суды указывали, что в силу статей 366,367, 368 и 369 Налогового кодекса определение объекта налогообложения основано на сведениях о транспортных средствах, которые содержатся в регистрационном учете УДП, следовательно, до момента исключения соответствующих сведений из системы учета транспортное средство является объектом налогообложения.

Представляется верной вторая позиция, поскольку факт утилизации транспортного средства не является достаточным основанием для прекращения обязанности по уплате налога.

Вкратце хочу остановиться на вопросах освобождения от уплаты пени, снижении ее размера, имевшим место в практике некоторых местных судов. Пеня является одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательство и ее начисление имеет характер компенсации потерь государственного бюджета в результате недополучения налоговых сумм в срок. Поскольку пени не являются санкцией, то вопрос о наличии/отсутствии вины налогоплательщика в просрочке не имеет значения.

Норм, допускающих возможность освобождения от уплаты пени в случае отсутствия вины налогоплательщика, а также снижении ее размера налоговое законодательство не содержит.

В прошлом году надзорной инстанцией рассмотрено несколько дел, предметом оспаривания по которым являлись заключения налоговых органов о дополнительном доначислении налогов в отношении контрагентов заявителей в случае признания их лжепредприятиями, а также действия налоговых органов по проведению налоговой проверки и передаче заключения в финансовую полицию.

По большинству дел судами всех трех инстанций указанные требования были удовлетворены и только по одному делу судом апелляционной инстанции решение суда было отменено с прекращением производства по делу. Однако, суд кассационной инстанции, не согласившись с выводами суда апелляционной инстанции, восстановил решение суда первой инстанции.

Суд надзорной инстанции пришел к однозначному выводу, что указанные дела не подлежали рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства. При этом исходил из того, что согласно статье 123 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан к доказательствам по уголовному делу относятся материалы доследственной проверки, в том числе заключения органов налоговой службы.

Оспариваемые заключения составлены специалистами налогового органа на основании запросов и постановлений финансовой полиции в рамках доследственных проверок, документы от налогоплательщиков не истребовались и проверки не проводились. Следовательно, заключения подлежали оценке в рамках уголовного процесса, что исключало их обжалование в порядке гражданского судопроизводства. Не подлежал рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства и спор о законности передачи налоговым органом заключений в финансовую полицию, поскольку они были переданы во исполнение постановлений органа уголовного преследования.

Оспаривание акта налоговой проверки. Исходя из положений статьи 638 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом налоговой службы уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика с начисленными суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательств по исчислению, удержанию, перечислению обязательных пенсионных взносов, исчислением и уплатой социальных отчислений и пеней, уменьшением убытков, неподтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки может быть обжалован, если налогоплательщик не согласен с его выводами, не повлекшими приведенные выше последствия, однако влияющими на его права и обязанности, в том числе и в будущих налоговых периодах.

Обжалование акта проверки расценивается как обжалование действий должностных лиц органов налоговой службы.

Несмотря на то, что правовая позиция Верховного Суда была четко изложена в нормативных постановлениях и 2006, и 2013 годов, местные суды продолжают принимать и рассматривать по существу заявления об оспаривании акта налоговой проверки, не повлекшего каких-либо иных правовых последствий, нежели вынесенное на его основании уведомление.

В таких случаях надзорной инстанцией судебные акты отменяются с прекращением производства по делу либо в части, либо полностью, если не заявлено других требований. Следует отметить, что в последнее время некоторыми заявителями в качестве самостоятельного предмета оспаривания стали указываться решения вышестоящих налоговых органов, принятые по жалобам налогоплательщиков на уведомления по результатам налоговых проверок. И что интересно, у судов не только разных, но и одной инстанции нет единого подхода по разрешению данного требования. В качестве примера приведу два дела, рассмотренные судами одной области. Так, по первому делу судом первой инстанции требование об оспаривании решения вышестоящего органа налоговой службы рассмотрено по существу. Апелляционной инстанцией решение суда в этой части отменено и производство по делу прекращено. Кассационная инстанция согласилась с таким выводом. Однако по другому делу, апелляционной инстанцией было отменено определение суда первой инстанции о прекращении производства по делу в части оспаривания решения вышестоящего налогового органа. Кассационная инстанция согласилась и с этими выводами. Между тем, такая противоречивая практика судов апелляционной и кассационной инстанций областного суда не способствует выработке единого подхода по разрешению одного и того же вопроса. Как отмечено выше, на основании принятого по жалобе решения вынесено новое уведомление, которое и возлагает на налогоплательщика обязательства. В силу чего, решение не может быть самостоятельным предметом оспаривания.

Заявления налогоплательщиков, вытекающие из спора по отказу налогового органа в возврате НДС, должны также, как и основной спор, рассматриваться по правилам главы 27 ГПК, то есть в порядке особого искового производства, а не общего искового производства. К такому выводу пришел суд надзорной инстанции при рассмотрении дела по заявлению одного ТОО к налоговому органу о начислении в пользу ТОО пени в сумме 4 361 258 тенге. В обоснование данного требования было указано на нарушение налоговым органом срока возврата НДС.

Между тем из дела следовало, что задержка произошла по причине неправильно заполненного исполнительного листа, после исправления недостатков решение суда было исполнено.

Кроме того, заявление было подано по истечении трехмесячного срока. Местные суды отказали в применении этого срока, сославшись на то, что спор подлежит рассмотрению по правилам искового производства с применением общего срока исковой давности. При этом не учли, что спор вытекает из оспаривания действий и бездействия налогового органа, поэтому подлежит рассмотрению по правилам главы 27 ГПК с применением установленного статьей 280 ГПК трехмесячного срока.

Другой пример, свидетельствующий о ненадлежащей оценке судами фактических обстоятельств дела. Налоговым управлением по предписанию была назначена тематическая налоговая проверка налогоплательщика по вопросу подтверждения достоверности сумм налога на добавленную стоимость (далее – НДС), предъявленных к возврату. В предписании, зарегистрированном в этот же день в уполномоченном органе правовой статистики, указан срок проведения проверки – 180 календарных дней.

Налоговая проверка была проведена и по итогам составлен акт документальной налоговой проверки, выставлено соответствующее уведомление. Налогоплательщик обжаловал уведомление в налоговый департамент, который назначил повторную тематическую проверку, о чем было вынесено предписание, зарегистрированное в уполномоченном органе правовой статистики.

Итоги повторной налоговой проверки оформлены актом документальной налоговой проверки, на основании которого налоговым департаментом принято решение по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика и выставлено новое уведомление. С этим уведомлением налогоплательщик также не согласился и оспорил его в суде вместе с актом налоговой проверки и решением.

Местные суды признали незаконными и отменили оспариваемые уведомление и решение, сославшись: в том числе

- на грубое нарушение налоговым управлением требований законодательства по процедуре проведения проверок, выразившееся в назначении проверки сроком на 180 календарных дней. Позиция местных судов не основана на законе и обстоятельствах, имеющих значение для дела.

В силу пункта 1 статьи 28 Закона «О государственном контроле и надзоре в Республике Казахстан» проверка признается недействительной, если проведенная органом контроля и надзора проверка была осуществлена с грубым нарушением требований к организации и проведению проверок, установленных настоящим Законом.

Полный перечень грубых нарушений содержится в пункте 2 названной статьи, среди которых не указано назначение проверки с превышением установленного срока. Более того, уполномоченный орган по правовой статистике зарегистрировал предписание налогового управления, в котором был указан срок проведения проверки – 180 календарных дней. Фирма как проверяемый субъект не обжаловала предписание со сроком проведения проверки, превышающим срок в тридцать рабочих дней, установленный пунктом 1 статьи 629 Налогового кодекса Республики Казахстан, а также допустила сотрудников налогового управления к проверке.

Результаты проверки налогового управления были обжалованы в вышестоящий налоговый орган, который назначил повторную проверку для рассмотрения доводов жалобы.

Повторная проверка проведена налоговым департаментом с соблюдением всех процедур, включая сроки проверки, установленные налоговым законодательством.

Оспариваемое уведомление и решение были вынесены по итогам повторной проверки. При изложенных обстоятельствах неправомерны выводы местных судов о грубом нарушении налоговыми органами требований закона, предъявляемых к процедуре проведения проверок.

Резолютивная часть решения по делу об оспаривании решения налогового органа.

В пункте 23 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства» данный вопрос четко разъяснен. Указано, что решение подлежит признанию незаконным полностью или в части и отмене.

Однако, на практике нет единообразного подхода судов к этому вопросу, даже у судей одного суда. Так, например в одном суде почти одновременно рассматривались два дела об оспаривании распоряжений налогового органа о приостановлении расходных операций по банковским счетам налогоплательщиков. По первому делу суд первой инстанции признал распоряжение незаконным, указав в мотивировочной части решения на то, что вопрос об отмене распоряжения не подлежит разрешению судом. По второму делу суд только отменил распоряжения налогового органа.

В обоих случаях резолютивная часть решения изложена неправильно, решения подлежали признанию незаконными и отмене. Конечно, иногда заявители не верно формулируют свои требования, но у суда первой инстанции всегда есть возможность уточнить заявленные требования.

Таким образом, учитывая требования сегодняшнего дня, постоянно совершенствующееся законодательство, в том числе процессуальное, полагаю, что у судов есть все возможности для установления правильной практики рассмотрения дел о налоговых спорах, обеспечения соблюдения верховенства закона.

 **Р.Н. Мамырбаев**

 судья Верховного Суда

 Республики Казахстан

**О судебной практике рассмотрения гражданских дел,**

**связанных с применением налогового законодательства**

Анализ статистической отчетности свидетельствует о том, что в целом по республике количество дел о налоговых спорах составляет незначительное количество.

Однако, изучение судебных актов апелляционной и кассационной инстанций местных судов, а также надзорной инстанции Верховного Суда Республики Казахстан показало, что, как правило, большая часть решений по данной категории дел обжалуется. Что свидетельствует об их особой актуальности. Значимость эти дела приобретают еще и потому, что предметом оспаривания могут быть уведомления налоговых органов о начислении значительных, иногда миллиардных, сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет. Помимо того, заявителем может выступать инвестор, как иностранный, так и отечественный.

Вы все прекрасно знаете, какое значение вопросу защиты прав инвесторов придает глава нашего государства Нурсултан Абишевич Назарбаев. На 16 съезде партии «Нур Отан» в числе пяти **институциональных реформ Президент выдвинул обеспечение верховенства закона**, гарантирующего права собственности, создающего условия для предпринимательской деятельности, охраны договорных обязательств, которое в конечном итоге станет основой для экономического роста.

В настоящее время на рассмотрении в Мажилисе Парламента Республики Казахстан находится проект нового Гражданского процессуального кодекса, разработанный Верховным Судом. С целью сохранения благоприятного инвестиционного климата в Казахстане в проекте поддержана инициатива создания специализированной судебной коллегии в Верховном Суде. Планируется, что эта коллегия будет рассматривать споры с участием крупных инвесторов, а другие инвестиционные споры предложено отнести к подсудности суда города Астаны. Судоустройство будет и дальше совершенствоваться.И здесь ставится вопрос об эффективной системе административной юстиции. В текущем году Верховным Судом разработан проект Административного процессуального кодекса, который устанавливает новую модель рассмотрения публично-правовых споров.

Верховным Судом в рамках своей компетенции последовательно принимаются меры по реализации поставленных задач. С учетом судебной практики по соответствующим категориям дел вносятся предложения по совершенствованию законодательства, в том числе налогового. 27 февраля 2013 года Верховным Судом принято нормативное постановление «О судебной практике применения налогового законодательства». Этот нормативный акт способствовал устранению коллизий в правоприменительной практике, как судов, так и уполномоченных органов.

Путем пересмотра дел в надзорном порядке формируется единая судебная практика по рассмотрению судами инвестиционных, налоговых и таможенных споров. В своем выступлении я остановлюсь на делах о налоговых спорах, рассмотренных судами республики в течение последних двух лет (с учетом представленных на семинаре регионов).

**Судебной практикой установлено, что одним из актуальных вопросов является возврат НДС при экспорте товаров.**

В соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 272 Налогового кодекса налогоплательщику возврату из бюджета подлежит превышение суммы налога на добавленную стоимость, относимого в зачет, над суммой начисленного налога, сложившееся по декларации нарастающим итогом на конец отчетного налогового периода (далее – превышение налога на добавленную стоимость), в порядке, установленном статьями 273, 274 Налогового кодекса.

Статьей 242 Налогового кодекса установлено, что оборот по реализации товаров на экспорт облагается по нулевой ставке. В определенных законодателем случаях по такому обороту возможен возврат налогоплательщику превышения НДС.

Проведенный Верховным Судом анализ дел показал, что в большинстве случаев решения налоговых органов об отказе в возврате превышения НДС основывались на применении Системы управления рисками (далее – СУР) и нарушениях, выявленных у поставщиков второго и последующих уровней. Следует отметить, что в целом по республике существовала противоречивая практика разрешения споров по вопросу возврата превышения НДС. Имели место факты, когда суды первой инстанции удовлетворяли заявления налогоплательщиков, находя обоснованными их доводы о том, что при разрешении вопроса возврата превышения НДС должны приниматься во внимание их взаимоотношения только с непосредственными поставщиками. Однако, их не поддерживали вышестоящие инстанции, признавая правомерность действий органов налоговых служб по формированию аналитического отчета по всем поставщикам до последнего уровня. И наоборот.

Прежде всего, это было связано с несовершенством налогового законодательства. Так, органы налоговой службы применяли и руководствовались Инструкцией по применению системы управления рисками в целях возврата превышения налога на добавленную стоимость, утвержденной приказом Министра финансов Республики Казахстан от 29 июля 2010 года №385. Однако, Налоговый кодекс в редакции до 1 января 2013 года не содержал нормы, предусматривающей определение каким-либо государственным органом, в том числе Министерством финансов, порядка применения системы управления рисками в целях превышения НДС. Поэтому, исходя из положений статьи 2 Налогового кодекса о том, что налоговое законодательство состоит из налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, принятие которых предусмотрено данным кодексом, некоторые суды на основании положений статьи 635 Налогового кодекса при отсутствии нарушений у непосредственного поставщика заявителя, данные СУР о наличии нарушений у поставщиков последующих уровней не учитывали.

Потребовалось внесение соответствующих изменений и дополнений в налоговое законодательство. Законом Республики Казахстан от 26 декабря 2012 года статья 625 Налогового кодекса дополнена пунктом 7 следующего содержания: «Критерии степени риска и порядок применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату, определяются Правительством Республики Казахстан».

Во исполнение данной нормы Правительством Республики Казахстан 27 марта 2013 года принято Постановление № 279, которым утверждены: 1) Правила применения системы управления рисками в целях подтверждения суммы превышения налога на добавленную стоимость, предъявленной к возврату (далее – Правила);

2) критерии степени риска.

Названное постановление опубликовано 3 апреля 2013 года и введено в действие по истечении десяти календарных дней со дня первого официального опубликования, то есть с 14 апреля 2013 года.

Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 15 апреля 2013 года № 193 поименованная выше Инструкция от 29 июля 2010 года признана утратившей силу.

Пункт 9 статьи 635 Налогового кодекса, предусматривающий основания не возврата НДС, дополнен абзацами пятым, шестым, седьмым и восьмым следующего содержания:

-«не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость;
 - не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость в связи с невозможностью проведения встречной проверки, в том числе по причине:

отсутствия поставщика по месту нахождения; утраты учетной документации поставщика».

Следует отметить, что такая редакция пункта 9 статьи 635 Налогового кодекса вызвала полемику среди юристов, занимающихся вопросами возврата превышения НДС. Возникли вопросы и у некоторых судов, указавших на отсутствие такого основания для отказа в возврате НДС как «система управления рисками».

Однако, исходя из того, что статьи 625, 635 Налогового кодекса относятся к части налогового администрирования, то начиная с 14 апреля 2013 года Правила и критерии степени риска могут быть применены при проведении проверок по налоговым периодам в пределах срока исковой давности и отказ в возврате НДС будет охватываться введенным в пункте 9 статьи 635 Налогового кодекса общим основанием - *«****не подтверждена достоверность сумм налога на добавленную стоимость»****.* Конечно, само изложение основания: «не подтверждена достоверность сумм НДС», - требует законодательного уточнения, ввиду наличия в этой же норме двух аналогичных оснований с указанием определенного случая: по крупному налогоплательщику, подлежащему мониторингу, на основании полученных ответов органа налоговой службы по ранее направленным запросам, и в связи с невозможностью проведения встречной проверки.

Вместе с тем, при разрешении конкретных дел суды должны исходить из действующего законодательства. Так, рассмотрев в надзорном порядке дело, по которому оспаривалось решение налогового органа по результатам проверки, завершившейся после 14 апреля 2013 года, надзорная судебная коллегия Верховного Суда отменила судебные акты местных судов в части удовлетворения заявления налогоплательщика и вынесла новое решение об отказе в удовлетворении заявления. При этом указала, что на дату проведения оспариваемой налоговой проверки порядок применения СУР регулировался названными выше Правилами, которые в силу пункта 1 статьи 2 Налогового кодекса относятся к налоговому законодательству. Данные Правила охватывают лишь вопросы налогового администрирования в соответствии со статьей 625 Налогового кодекса и в этой связи детализируют порядок отнесения налогоплательщиков, предъявивших требование о возврате НДС, к степени риска с целью подтверждения превышения НДС, подлежащего возврату.

В прошлом году судом надзорной инстанции рассмотрено несколько дел названной категории по протестам прокурора. По этим делам налогоплательщиками оспаривались решения налоговых органов об отказе в возврате превышения НДС, принятые до вступления в силу Правил. Основанием для отказа явились нарушения, выявленные налоговыми органами у поставщиков второго и последующих уровней. Ввиду отсутствия нарушений у непосредственных поставщиков заявителей, местными судами были удовлетворены их требования, с указанием о неправомерном применении налоговыми органами результатов аналитического отчета «Пирамида по поставщикам».

Надзорная судебная коллегия Верховного Суда указала, что данные выводы судов не соответствуют налоговому законодательству и обстоятельствам, имеющим значение для дела. В силу статей 18, 20 Налогового кодекса во исполнение задач по обеспечению в пределах своей компетенции экономической безопасности государства и соблюдения налогового законодательства на органы налоговой службы возложена обязанность защищать интересы государства. Взаимоотношения налогоплательщика с бюджетом по НДС затрагивают интересы государства, поскольку возврат превышения суммы НДС осуществляется за счет бюджетных средств. При реализации товара на экспорт, государство возвращает налогоплательщику превышение НДС, уплаченное в бюджет его поставщиком. По рассматриваемым делам тематические налоговые проверки установили обстоятельства, исключающие удовлетворение требований налогоплательщиков о возврате НДС. Предъявленные к возврату суммы превышения НДС фактически в бюджет не уплачены, то есть реального поступления в бюджет сумм НДС не было. Так, по одному из дел при суммарном обороте по реализации на сумму свыше 52 миллиардов тенге, фактически в бюджет был уплачен НДС в сумме 122 637 тенге.

В соответствии с пунктом 11 статьи 635 Налогового кодекса в случае, если на момент проведения встречной проверки поставщик прекратил деятельность в связи с ликвидацией, подтверждение суммы налога на добавленную стоимость, отнесенного в зачет, производится на основании реестра счетов-фактур по реализованным товарам, выполненным работам и оказанным услугам.

Следовательно,законодатель возможным вариантом подтверждения суммы налога на добавленную стоимость на основании реестра счетов-фактур поставщика установил только в случае прекращения поставщиком на момент проведения встречной проверки своей деятельности в связи с ликвидацией.

Вопреки данной норме, некоторые местные суды удовлетворяли требования налогоплательщиков по взаиморасчетам с поставщиками, не прекратившими свою деятельность, и свой вывод о подтверждении достоверности сумм налога на добавленную стоимость делали на основании реестра счетов-фактур таких поставщиков. Тогда как в акте налоговой проверки указывалось, что запрос относительно взаиморасчетов налогоплательщика с контрагентом прекращен в связи с его отсутствием по месту нахождения, то есть по юридическому адресу. При таких обстоятельствах отсутствовали законные основания для подтверждения сумм НДС к возврату.

Анализ дел, рассмотренных надзорной инстанцией Верховного Суда, свидетельствует о том, что возникают вопросы в связи с начислением налоговыми органами пени по суммам превышения НДС, возвращенным налогоплательщикам в порядке статьи 274 Налогового кодекса, то есть по упрощенному порядку, без предварительного проведения налоговой проверки.

Если в ходе последующей тематической проверки устанавливается факт необоснованного возврата превышения НДС, то налоговые органы производят начисление соответствующих сумм пени.

Доводы заявителей о том, что в рассматриваемом случае пеня не подлежит начислению, надзорной инстанцией признаны не состоятельными. Налоговыми органами обоснованно применяются и правильно истолкованы положения пунктов 7 и 8 статьи 273 Налогового кодекса.

В соответствии с абзацем первым пункта 7 статьи 273 Налогового кодекса сумма превышения налога на добавленную стоимость, по которой налогоплательщиком в декларации указано требование о возврате налога на добавленную стоимость, возвращенная из бюджета и не подтвержденная в ходе проведения документальной налоговой проверки, подлежит уплате в бюджет налогоплательщиком на основании уведомления о результатах налоговой проверки.

Согласно пункту 8 этой же статьи суммы, указанные в пункте 7 этой статьи, подлежат уплате в бюджет с начислением пени в размере, указанном в пункте 4 статьи 603 Налогового кодекса, за каждый день с даты перечисления налогоплательщику этих сумм.

Следовательно, в силу приведенных норм налогоплательщик обязан восстановить в бюджет неподтвержденные суммы НДС, ранее полученные им в упрощенном порядке, без предварительного проведения налоговой проверки. И в таком случае подлежит начислению пеня.

**До настоящего времени значительно количество дел по спорам, связанным с лжепредпринимательством.**

Это в основном дела по заявлениям контрагентов лжепредприятий об оспаривании уведомлений об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, и уведомлений о результатах налоговой проверки, содержащих начисления сумм налогов и пеней.

Как показало изучение дел, в последние годы по этим делам сложилась стабильная судебная практика. При рассмотрении дел по спорам об оспаривании уведомлений по результатам камерального контроля суды ограничивались выяснением вопроса о наличии у налогового органа правовых оснований для вынесения такого уведомления. В частности, итогового решения по уголовному делу, которым установлен факт совершения лжепредпринимательства.

По делам об оспаривании уведомлений по результатам налоговых проверок суды исходили из преюдициальности вступивших в законную силу судебных актов по уголовным делам.

Вместе с тем с 1 января текущего года вступили в силу изменения и дополнения, внесенные в статьи 115 и 257 Налогового кодекса, которые могут оказать существенное влияние на формирование судебной практики по указанной категории дел. В силу данных норм не могут быть исключены из вычетов расходы по КПН и из зачета НДС суммыпо сделкам с налогоплательщиками, не указанным в приговоре или постановлении суда.

**Неоднозначна практика судов не только различных регионов нашей страны, но и судебных инстанций одного региона по рассмотрению дел** об оспаривании уведомлений о начислении сумм КПН и пени в случаях признания налоговым органом в качестве дохода налогоплательщика вознаграждения по беспроцентному займу по договору об оказании финансовой помощи, рассчитанного по среднегодовой ставке Национального Банка Республики Казахстан аналогично заемной банковской операции.

Отказ в удовлетворении заявлений суды мотивировали тем, что предоставление беспроцентной финансовой помощи на возвратной основе является заемной операцией и рассматривается как безвозмездное оказание услуг. С учетом применения МСФО и действующего законодательства Республики Казахстан материальная выгода от экономии на вознаграждении по полученному налогоплательщиком беспроцентному займу включается в его совокупный годовой доход.

И наоборот, те суды, которые пришли к выводу о правомерности заявленных требований, признавая незаконным и отменяя уведомление налогового органа, сославшись на подпункт 7) пункта 2 статьи 84 Налогового кодекса указали, что возникновение в бухгалтерском учете такого дохода не рассматривается в качестве налогооблагаемого дохода. Кроме того, налоговым органом стоимость услуги по безвозмездному пользованию деньгами определена не по данным бухгалтерского учета, а в виде суммы вознаграждения, определенной по средневзвешенной ставке Национального Банка, что противоречит налоговому законодательству и свободе договора. Налогоплательщик безвозмездно имущество не получал, финансовая помощь получена на возвратной основе, то есть возмездно.

Одно из таких дел явилось предметом рассмотрения суда надзорной инстанции, который пришел к выводу об обоснованности решения суда об удовлетворении заявления налогоплательщика.

**Анализ судебной практики свидетельствует о том, что значительную часть составляют дела, по которым в отношении налогоплательщика,** имеющего налоговую задолженность, налоговым органом вынесено решение об ограничении в распоряжении имуществом. В последующем имущество продается с торгов и покупатель, полностью исполнивший обязательства по оплате стоимости приобретенного имущества, не может зарегистрировать за собой право собственности ввиду наличия обременения на основе решения налогового органа. Изучением дел установлено, что покупатели избирают следующие способы защиты своих прав: либо предъявляют требование о признании незаконными действий (бездействия) налогового органа по отказу в снятии обременения в виде ограничения в распоряжении имуществом, то есть обращаются в суд по правилам главы 27 ГПК; либо предъявляют требование в исковом порядке об исключении приобретенного на торгах имущества из описи.

Надзорной инстанцией признана правильной позиция судов о необходимости рассмотрения таких споров в порядке искового производства в силу следующего. Прежде всего, решение налогового органа об ограничении в распоряжении имуществом налогоплательщика является законным. Согласно статье 613 НК снять обременение налоговые органы могут только путем отмены вынесенного решения по основаниям, предусмотренным пунктом 10 этой же статьи (их всего 3).

Данный перечень является исчерпывающим. Поскольку налоговая задолженность налогоплательщиком не погашена, имущество зарегистрировано за ним, у налогового органа отсутствуют основания для отмены решения об ограничении в распоряжении имуществом. Самим налогоплательщиком решение налогового органа в установленном законом порядке не оспорено и, соответственно, не признано незаконным. Иных правовых оснований для снятия обременения налоговым органом налоговое законодательство не предусматривает.

Предъявление исков об освобождении имущества от ареста и иных обременений, в том числе в виде ограничения в распоряжении имуществом, не может быть ограничено рамками только исполнительного производства. Более того, это противоречит положениям статей 264 и 265 Гражданского кодекса Республики Казахстан.

**Неоднозначна** **практика судов по вопросу производимых налоговыми органами начислений по операциям, связанным с оказанием услуг автотранспорта.**

Из дела следовало, что налогоплательщик достаточным подтверждением получения услуг автотранспорта считал договор, счет-фактуру и акт выполненных работ.

Налоговый орган помимо названных документов требовал предоставление первичного перевозочного документа, а именно, отрывного талона путевого листа.

Суд первой инстанции, признав правомерными выводы налогового органа, отказал в удовлетворении заявления.

Суды апелляционной и кассационной инстанций не согласились с данным решением и вынесли противоположное решение.

**Согласно пункту 20** Правил перевозок грузов автомобильным транспортом, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 18 июля 2011 года № 826 (далее – Правила),путевые листы автотранспортного средства являются основными документами первичного учета, которые совместно с товарно-транспортной накладной или актом замера (взвешивания), определяют показатели для учета работы автотранспортного средства, осуществления расчетов за перевозки грузов, а также для начисления заработной платы водителю.

Отрывной талон путевого листа заполняется грузоотправителем и является основанием для предъявления перевозчиком счета платежного требования грузоотправителю. Отрывной талон прилагается к счету, а путевой лист остается у перевозчика, в котором повторяются идентичные записи о времени работы автотранспортного средства у грузоотправителя (грузополучателя).

Пунктом 21 Правил предусмотрено, что заполнение путевого листа осуществляется перевозчиком. При этом отдельные данные заполняются также и грузоотправителем (грузополучателем).

В силу пункта 41 Правил погрузка и разгрузка считаются законченными после вручения водителю оформленных надлежащим образом товарно-транспортной накладной и путевого листа, а также иных необходимых документов на погруженный или выгруженный груз.

Следовательно, довод налогового органа о том, что документом первичного учета, подтверждающим осуществление расчетов за перевозки грузов, является также путевой лист (отрывной талон – талон заказчика), является обоснованным.

Суды апелляционной и кассационной инстанций посчитали, что Товарищество не обязано иметь путевые листы. Однако, налоговый орган не требовал предоставить сам путевой лист, а только его отрывной талон.

Данное требование налогового органа не противоречит подпункту 4) пункта 6 статьи 56 Налогового кодекса, согласно которому учетная документация включает в себя также иные документы, являющиеся основанием для определения объектов налогообложения и (или) объектов, связанных с налогообложением, а также для исчисления налогового обязательства.

**За анализируемый период судом надзорной инстанции рассмотрено несколько дел по спорам о начислении транспортного налога.**  Изучение дел показало, что в местных судах сложилась неоднозначная практика рассмотрения этих дел. Одной из причин этого явились содержащиеся в статьях 365 и 366 Налогового кодекса определения плательщиков и объекта налогообложения. Так, в качестве плательщика налога на транспортное средство указано физическое лицо, имеющее объект налогообложения на праве собственности.

Объектом транспортного налога является транспортное средство, зарегистрированное в установленном порядке.

По одному из дел суд первой инстанции отказал в удовлетворении иска налогового органа о взыскании налоговой задолженности, исходя из того, что указанное имущество в рассматриваемый налоговый период не являлось собственностью ответчика, отчуждено другому лицу по возмездной сделке путем оформления соответствующей доверенности.

Суды апелляционной и кассационной инстанций пришли к иному выводу, указав, что регистрация автотранспорта за покупателем произведена не была, и поскольку автотранспорт зарегистрирован за налогоплательщиком, уплата налога является его обязанностью. Надзорной инстанцией Верховного Суда указанные выводы признаны обоснованными, не противоречащими нормам законодательства и соответствующими фактическим обстоятельствам дела. При этом надзорная инстанция исходила из положений пункта 1 статьи 26 Налогового кодекса, определяющего налоговые обязательства налогоплательщика, пункта 1 статьи 366 – об объекте транспортного налога и пункта 3 статьи 369 НК, устанавливающего, что оплата налога производится по месту регистрации объектов обложения.

По обстоятельствам другого дела налогоплательщик утилизировал транспортное средство, но вовремя не снял его с регистрационного учета в УДП. Налогоплательщик полагал, что не обязан платить транспортный налог, поскольку отсутствует объект налогообложения – транспортное средство. Однако налоговые органы доначислили налог, указав, что в системе регистрационного учета данное транспортное средство существовало.

У судов отсутствовала однозначная позиция по этому вопросу. Одни суды утверждали, что при утилизации транспортного средства объект налогообложения исчезает, а наличие непогашенной регистрационной записи не является объектом налогообложения. Другие суды указывали, что в силу статей 366, 367, 368 и 369 Налогового кодекса определение объекта налогообложения основано на сведениях о транспортных средствах, которые содержатся в регистрационном учете УДП, следовательно, до момента исключения соответствующих сведений из системы учета транспортное средство является объектом налогообложения.

Представляется верной вторая позиция, поскольку факт утилизации транспортного средства не является достаточным основанием для прекращения обязанности по уплате налога.

Вкратце хочу остановиться на вопросах освобождения от уплаты пени, снижении ее размера, имевшими место в практике некоторых местных судов. Пеня является одним из способов обеспечения исполнения налогового обязательства и ее начисление имеет характер компенсации потерь государственного бюджета в результате недополучения налоговых сумм в срок. Поскольку пени не являются санкцией, то вопрос о наличии/отсутствии вины налогоплательщика в просрочке не имеет значения.

Норм, допускающих возможность освобождения от уплаты пени в случае отсутствия вины налогоплательщика, а также снижении ее размера налоговое законодательство не содержит.

**В прошлом году надзорной инстанцией рассмотрено несколько дел, предметом оспаривания по которым являлись заключения налоговых органов** о дополнительном доначислении налогов в отношении контрагентов заявителей в случае признания их лжепредприятиями, а также действия налоговых органов по проведению налоговой проверки и передаче заключения в финансовую полицию.

По большинству дел судами всех трех инстанций указанные требования были удовлетворены и только по одному делу судом апелляционной инстанции решение суда было отменено с прекращением производства по делу. Однако, суд кассационной инстанции, не согласившись с выводами суда апелляционной инстанции, восстановил решение суда первой инстанции.

Суд надзорной инстанции пришел к однозначному выводу, что указанные дела не подлежали рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства. При этом исходил из того, что согласно статье 123 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан к доказательствам по уголовному делу относятся материалы доследственной проверки, в том числе заключения органов налоговой службы.

Оспариваемые заключения составлены специалистами налогового органа на основании запросов и постановлений финансовой полиции в рамках доследственных проверок, документы от налогоплательщиков не истребовались и проверки не проводились. Следовательно, заключения подлежали оценке в рамках уголовного процесса, что исключало их обжалование в порядке гражданского судопроизводства. Не подлежал рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства и спор о законности передачи налоговым органом заключений в финансовую полицию, поскольку они были переданы во исполнение постановлений органа уголовного преследования.

**Оспаривание акта налоговой проверки.** Исходя из положений статьи 638 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом налоговой службы уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика с начисленными суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательств по исчислению, удержанию, перечислению обязательных пенсионных взносов, исчислением и уплатой социальных отчислений и пеней, уменьшением убытков, неподтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки может быть обжалован, если налогоплательщик не согласен с его выводами, не повлекшими приведенные выше последствия, однако влияющими на его права и обязанности, в том числе и в будущих налоговых периодах.

Обжалование акта проверки расценивается как обжалование действий должностных лиц органов налоговой службы.

Несмотря на то, что правовая позиция Верховного Суда была четко изложена в нормативных постановлениях и 2006, и 2013 годов, местные суды продолжают принимать и рассматривать по существу заявления об оспаривании акта налоговой проверки, не повлекшего каких-либо иных правовых последствий, нежели вынесенное на его основании уведомление.

В таких случаях надзорной инстанцией судебные акты отменяются с прекращением производства по делу либо в части, либо полностью, если не заявлено других требований. Следует отметить, что в последнее время некоторыми заявителями в качестве самостоятельного предмета оспаривания стали указываться решения вышестоящих налоговых органов, принятые по жалобам налогоплательщиков на уведомления по результатам налоговых проверок. И что интересно, у судов не только разных, но и одной инстанции нет единого подхода по разрешению данного требования. В качестве примера приведу два дела, рассмотренные судами одной области. Так, по первому делу судом первой инстанции требование об оспаривании решения вышестоящего органа налоговой службы рассмотрено по существу. Апелляционной инстанцией решение суда в этой части отменено и производство по делу прекращено. Кассационная инстанция согласилась с таким выводом. Однако по другому делу, апелляционной инстанцией было отменено определение суда первой инстанции о прекращении производства по делу в части оспаривания решения вышестоящего налогового органа. Кассационная инстанция согласилась и с этими выводами. Между тем, такая противоречивая практика судов апелляционной и кассационной инстанций областного суда не способствует выработке единого подхода по разрешению одного и того же вопроса. Как отмечено выше, на основании принятого по жалобе решения вынесено новое уведомление, которое и возлагает на налогоплательщика обязательства. В силу чего, решение не может быть самостоятельным предметом оспаривания.

**Заявления налогоплательщиков, вытекающие из спора по отказу налогового органа в возврате НДС,** должны также, как и основной спор, рассматриваться по правилам главы 27 ГПК, то есть в порядке особого искового производства, а не общего искового производства. К такому выводу пришел суд надзорной инстанции при рассмотрении дела по заявлению одного ТОО к налоговому органу о начислении в пользу ТОО пени в сумме 4 361 258 тенге. В обоснование данного требования было указано на нарушение налоговым органом срока возврата НДС.

Между тем из дела следовало, что задержка произошла по причине неправильно заполненного исполнительного листа, после исправления недостатков решение суда было исполнено.

Кроме того, заявление было подано по истечении трехмесячного срока. Местные суды отказали в применении этого срока, сославшись на то, что спор подлежит рассмотрению по правилам искового производства с применением общего срока исковой давности. При этом не учли, что спор вытекает из оспаривания действий и бездействия налогового органа, поэтому подлежит рассмотрению по правилам главы 27 ГПК с применением установленного статьей 280 ГПК трехмесячного срока.

**Другой пример, свидетельствующий о ненадлежащей оценке судами фактических обстоятельств дела.** Налоговым управлением по предписанию была назначена тематическая налоговая проверка налогоплательщика по вопросу подтверждения достоверности сумм налога на добавленную стоимость (далее – НДС), предъявленных к возврату. В предписании, зарегистрированном в этот же день в уполномоченном органе правовой статистики, указан срок проведения проверки – 180 календарных дней.

Налоговая проверка была проведена и по итогам составлен акт документальной налоговой проверки, выставлено соответствующее уведомление. Налогоплательщик обжаловал уведомление в налоговый департамент, который назначил повторную тематическую проверку, о чем было вынесено предписание, зарегистрированное в уполномоченном органе правовой статистики.

Итоги повторной налоговой проверки оформлены актом документальной налоговой проверки, на основании которого налоговым департаментом принято решение по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика и выставлено новое уведомление. С этим уведомлением налогоплательщик также не согласился и оспорил его в суде вместе с актом налоговой проверки и решением.

Местные суды признали незаконными и отменили оспариваемые уведомление и решение, сославшись: в том числе

- на грубое нарушение налоговым управлением требований законодательства по процедуре проведения проверок, выразившееся в назначении проверки сроком на 180 календарных дней. Позиция местных судов не основана на законе и обстоятельствах, имеющих значение для дела.

В силу пункта 1 статьи 28 Закона **«**О государственном контроле и надзоре в Республике Казахстан» проверка признается недействительной, если проведенная органом контроля и надзора проверка была осуществлена с грубым нарушением требований к организации и проведению проверок, установленных настоящим Законом.

Полный перечень грубых нарушений содержится в пункте 2 названной статьи, среди которых не указано назначение проверки с превышением установленного срока. Более того, уполномоченный орган по правовой статистике зарегистрировал предписание налогового управления**,** в котором был указан срок проведения проверки – 180 календарных дней. Фирма как проверяемый субъект не обжаловала предписание со сроком проведения проверки, превышающим срок в тридцать рабочих дней, установленный пунктом 1 статьи 629 Налогового кодекса Республики Казахстан, а также допустила сотрудников налогового управления к проверке.

Результаты проверки налогового управления были обжалованы в вышестоящий налоговый орган, который назначил повторную проверку для рассмотрения доводов жалобы.

Повторная проверка проведена налоговым департаментом с соблюдением всех процедур, включая сроки проверки, установленные налоговым законодательством.

Оспариваемое уведомление и решение были вынесены по итогам повторной проверки. При изложенных обстоятельствах неправомерны выводы местных судов о грубом нарушении налоговыми органами требований закона, предъявляемых к процедуре проведения проверок.

**Резолютивная часть решения по делу об оспаривании решения налогового органа.**

В пункте 23 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства» данный вопрос четко разъяснен. Указано, что решение подлежит признанию незаконным полностью или в части и отмене.

Однако, на практике нет единообразного подхода судов к этому вопросу, даже у судей одного суда. Так, например в одном суде почти одновременно рассматривались два дела об оспаривании распоряжений налогового органа о приостановлении расходных операций по банковским счетам налогоплательщиков. По первому делу суд первой инстанции признал распоряжение незаконным, указав в мотивировочной части решения на то, что вопрос об отмене распоряжения не подлежит разрешению судом. По второму делу суд только отменил распоряжения налогового органа.

В обоих случаях резолютивная часть решения изложена неправильно, решения подлежали признанию незаконными и отмене. Конечно, иногда заявители не верно формулируют свои требования, но у суда первой инстанции всегда есть возможность уточнить заявленные требования.

Таким образом, учитывая требования сегодняшнего дня, постоянно совершенствующееся законодательство, в том числе процессуальное, полагаю, что у судов есть все возможности для установления правильной практики рассмотрения дел о налоговых спорах, обеспечения соблюдения верховенства закона.

**Ж.А.Оспанова**

судья Кызылординского

областного суда

 2010-2020 жылдарға арналған Қазақстан Республикасының құқықтық саясат тұжырымдамасына сәйкес салық заңнамасы – қолайлы инвестициялық ахуалды қалыптастыруға, отандық және шетелдік инвестицияларды тартуға ықпал ететін аса маңызды шарттардың бірі болып табылады.

Жалпы мемлекет экономиканы дамытуда үлкен тұтқаларға ие. Осы тұтқалардың бірі - салық. Мемлекет салық құрамын, салықтық ставка   деңгейі  мен салық түрлерін және салық жеңілдіктерінің мөлшерін   белгілеп,   кәсіпорындар мен халықтың экономикалық белсенділігіне және өмір деңгейіне ықпал ете алады.

Салықтар барлық елдерде олардың қоғамдық – экономикалық құрылысы мен саяси іс бағытына қарамастан ұлттық мемлекет кірістерінің негізгі көзі, ұлттық табысты қайта бөлудің басты қаржылық тетігі, мемлекеттің кірістерін және бюджеттің кірістерін қалыптастырудың шешуші көзі болып табылады.

Сондықтан, салық салу мәселесі әрдайым өзектілігін жоймайтын мәселердің бірі болып келеді.

Сәйкесінше, салық дауларының реттелуі де ерекше көңіл бөлуді қажет етеді.

Салық даулары – бұл салық заңнамасымен реттелетін құқықтық қатынастардан туындайтын барлық даулар. Олар салық төлеушілер салық органдары қолданатын әкімшілік шаралармен, оларға қойылған талаптармен, рәсімдік мәселелер бойынша келіспеген кезде туындайды. Салық кодексіне сәйкес мұндай даулар салықтық тексеру нәтижелеріне шағымдану немесе салық қызметі органдары лауазымды тұлғаларының әрекетіне (әрекетсіздігіне) шағымдану тәртібінде қаралады.

Салық қызметі органының немесе лауазымды тұлғаның шешімін даулау үшін салық төлеуші жоғары тұрған салық органдарына немесе сотқа жүгінуге құқылы.

Қолданыстағы салық заңнамасына сәйкес салық дауын реттеудің сотқа дейінгі тәртібі екі кезеңді қамтиды:

* салық төлеушінің (салық агентінің) салықтық тексеру нәтижелері туралы хабарламаға шағымын жоғары тұрған салық органының қарауы;
* салық төлеушінің (салық агентінің) шағымын қарау нәтижелері бойынша шешімді уәкілетті органның қайта қарауы.

Бұл органдардың шағымдарды қарау тәртібі Қазақстан Республикасының 2008 жылғы 10 желтоқсандағы N 99-IV «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы (Салық кодексі)» Кодексінің 93-94-тарауларында толығымен реттелген.

Алайда мұндай сотқа дейінгі салық дауларын реттеу салық апелляциясының негізгі міндеті салықтардың бюджетке толық және уақтылы түсуін қамтамасыз ету болып табылатын салық жүйесінің ішінде болуына байланысты тәуелсіз әдістерді, толық ашықтықты қамтамасыз ете алмайды.

Сондықтан салық төлеушілер көп жағдайларда салық дауын шешу үшін сотқа жүгініп жатады. Ал бұл өз кезегінде сот жүктемесінің артуына алып келеді.

Салық заңнамасынан туындаған даулар бойынша Қызылорда мамандандырылған ауданаралық экономикалық сотында 2014 жылы қаралған істердің жартысына дерлігі камералдық бақылау нәтижелерін даулауға байланысты екені байқалады.

Енді осы камералдық бақылау нәтижелері бойынша сот тәжірибесінде қаралған даулардың бірқатарына тоқталып өтсек.

Бұл істердің басым бөлігі тіркеуі жарамсыз деп танылған салық төлеушілермен арадағы есеп айырысуға байланысты ҚҚС сомаларын есептеуден алып тастауға байланысты болып келеді.

Мысалы, Қызылорда қаласы бойынша Салық басқармасы тарапынан жұргізілген камералдық бақылау нәтижелерімен «Кызылорда-Электросетьстрой» ЖШС-не камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы 31.03.2014 жылы №3310АК200029 хабарлама берілген.

Аталған хабарламаны ресімдеуге Жамбыл облысы мамандандырылған ауданаралық экономикалық сотының 15.11.2013 жылғы «ВитЭлМа» ЖШС-не қатысты шешімінің заңды күшіне енуі негіз болған. Бұл сот шешімімен «ВитЭлМа» ЖШС-гі коммерциялық ұйым ретінде кәсіпкерлік қызметті жүзеге асыру ниетінсіз құрылуына байланысты Тараз қаласы Әділет басқармасындағы мемлекеттік тіркеуінің күші жойылған.

Осыған байланысты «Кызылорда-Электросетьстрой» ЖШС-не қосылған құн салығына байланысты тіркеу есебінен шығару және есепке алу жөнінде косымша декларацияны түзетіп тапсыру жөнінде хабарлама берілген.

Қазақстан Республикасының 2008 жылғы 10 желтоқсандағы N 99-IV «Салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдер туралы (Салық кодексі)» Кодексінің 571- бабының 4-тармағы 4-тармақшасына сай Қазақстан Республикасының Үкіметі [белгілеген](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P1100001247#z15) нысан бойынша салық органы шешімінің негізінде қосылған құн салығы (әрі қарай – ҚҚС) бойынша тіркеу есебінен шығару салық төлеушiні хабардар етпестен сот шешімінің заңды күшіне енуі негізінде дара кәсіпкерді немесе заңды тұлғаны тіркеу жарамсыз деп танылған жағдайларда жүргізіледі.

Жоғарыда аталған шешім заңды күшіне 2013 жылғы 9 желтоқсанда енген. Салық органының «ВитЭлМа» ЖШС-гін қосылған құн салығы бойынша тіркеу есебінен шығару шешімі 2013 жылы 19 желтоқсанда қабылданған.

Осыған байланысты «ВитЭлМа» ЖШС-гі ҚҚС төлеуші ретінде тіркеу есебінен  тіркеуге тұрған күннен бастап, яғни 2010 жылдың 01 қыркүйегінен бастап шығарылған болып танылған.

Салық кодексінің 571-бабы 4-тармағының [4) тармақшасында](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000099_#z4773) және 6-тармағында сот шешімінің заңды күшіне енуі негізінде жеке кәсіпкерді немесе заңды тұлғаны тіркеу жарамсыз деп танылған кезде ҚҚС бойынша тіркеу есебінен оны шығару осындай есепке қойылған күннен бастап жүргізілетіні белгіленген.

Осы ереже салық органы шешім шығарған немесе әрекет (әрекетсіздік) жасаған сәтте күшіне енген заңның нормаларына сәйкес жүзеге асырылатын салықтық әкімшілік етуге де қатысты.

Салық кодексінің 256-бабының [1-тармағынан](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000099_#z2538) тауарларды, жұмыстарды, қызмет көрсетулерді алушыда ҚҚС сомасын шегеру құқығының туындауы үшін өнім берушінің ҚҚС төлеуші болып табылуы қажет екендігі туындайды.

Осылайша, мәмілелер бойынша ҚҚС сомасын жоғарыда көрсетілген салық төлеуші, егер осындай есепке қойылған күннен бастап оны ҚҚС бойынша тіркеу есебінен алып тастау туралы салық органының шешімі болса, есептеуден алып тастауы тиіс.

Сондықтан Қызылорда облысының мамандандырылған ауданаралық экономикалық сотының шешімімен салық органының 2011 жылдың 01 шілдесі мен 31 желтоқсаны аралығында «Кызылорда-Электросетьстрой» ЖШС-гі мен «ВитЭлМа» ЖШС-гі арасында жасалған сату-сатып алу мәмілелері бойынша ҚҚС сомасын есептеуден алып тастауды талап етуі заң нормаларына негізделген деп танылған.

Мұндай істер бойынша камералдық бақылау нәтижелерімен берілген хабарламаларды даулаған салық төлеушілердің арыздары қанағаттандырусыз қалдырылып отырған.

Келесі бір іс бойынша «ҚазМұнайГаз Өнімдері» АҚ-мы Арал ауданы бойынша салық басқармасының хабарламасын даулап, сотқа жүгінген.

Қызылорда облысының мамандандырылған ауданаралық экономикалық сотының шешімімен арыз қанағаттандырылған.

Камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы 28 наурыз 2013 жылғы №070000001120 хабарламасы заңсыз деп танылып, күші жойылған.

Сот шешімінің заңдылығы апелляциялық және кассациялық сатыларда тексеріліп, шешім өзгеріссіз қалдырылған. Сот шешімін қайта қарау бойынша қадағалау өндірісін қозғаудан бас тартылған.

Аталған хабарламада жалпы пайдаланымдағы республикалық маңызы бар автомобиль жолдарының бөлу жолағында сыртқы (көрнекі) жарнаманы орналастырғаны үшін  551497 теңге [төлемақы](http://zan.kz/kaz/docs/P1300001055#z0) бюджетке енгізілуі тиіс екені көрсетілген.

Салық кодексінің 528-бабына сәйкес сыртқы (көрнекі) жарнаманы орналастырғаны үшін [төлемақы](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/P1300001055#z0) Қазақстан Республикасының аумағындағы жалпыға ортақ пайдаланылатын автомобиль жолдарының бөлінген белдеуіндегі және елді мекендердегі үй-жайлардың шегінен тыс ашық кеңістіктегі жарнаманы тұрақты орналастыру объектілерінде және көлік құралдарына орналастырылатын сыртқы (көрнекі) жарнаманы орналастырғаны үшін алынады.

Сыртқы (көрнекі) жарнама деп:

1) астанада, республикалық және облыстық маңызы бар қалаларда;
      2) астанада, республикалық және облыстық маңызы бар қалаларда тіркелген көлік құралдарында;

3) аудандық маңызы бар қалалардың, ауылдардың, кенттердің аумағы шегіндегі республикалық және облыстық маңызы бар жалпыға ортақ пайдаланылатын автомобиль жолдарының бөлiнген белдеуiндегі жарнаманы тұрақты орналастыру объектілерінде орналастырылған жарнамаларды қоспағанда, республикалық және облыстық маңызы бар жалпыға ортақ пайдаланылатын автомобиль жолдарының бөлiнген белдеуiндегі жарнаманы тұрақты орналастыру объектілерінде орналастырылған жарнамалар танылады.

Қазақстан Республикасының 2003 жылғы 19 желтоқсандағы N 508 «Жарнама туралы» Заңы 3-бабының 1-тармақшасында жарнама ретінде адамдардың беймәлiм тобына арналған және жеке немесе заңды тұлғаларға, тауарларға, тауар белгiлерiне, жұмыстарға, көрсетiлетiн қызметтерге қызығушылықты қалыптастыруға немесе қолдауға арналған және оларды өткiзуге ықпал ететін кез келген нысанда, кез келген құралдардың көмегiмен таратылатын және орналастырылатын ақпарат түсіндірілген.

Бұл ретте сатылатын жанар-жағармайдың атауы мен оның бағасы жөніндегі ақпарат жоғарыда аталған жарнаманың белгілеріне сәйкес келмейді. Мұндай ақпарат сатылатын заттың осы тектес басқа заттарға қарағанда қандай артықшылықтары бар екенін айқындамайды. Тұтынушылардың мұндай тауарға деген қызығушылығын қалыптастырмайды.

Сондықтан камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы 28 наурыз 2013 жылғы №07000000112 хабарлама заңсыз деп танылған.

Салық кодексінің[585-бабында](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000099_#z4925) камералдық бақылау - салық төлеушi (салық агенті) табыс еткен салық есептiлiгiн, уәкілетті мемлекеттік органдардың мәліметтерін, сондай-ақ салық төлеушінің қызметі туралы басқа да құжаттар мен мәліметтерді зерделеу мен талдау негiзiнде салық қызметі органдары жүзеге асыратын бақылау ретінде айқындалған.

Камералдық бақылаудың мақсаты - салық органдары камералдық бақылау нәтижелері бойынша анықтаған бұзушылықтарды салық органдарында тіркеу есебіне қою және (немесе) осы Кодекстің [587-бабына](http://adilet.zan.kz/kaz/docs/K080000099_#z4931) сәйкес салық есептілігін ұсыну және (немесе) салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеу арқылы салық төлеушіге дербес жоюға құқық беру.

Яғни, камералдық бақылаудың мақсаты - анықталған бұзушылықтарды салық төлеушіге оларды дербес жоюға мүмкіндік беру арқылы мәселені даусыз шешу болғанымен, іс жүзінде, жоғарыда көрсетілгендей, соттағы қаралып жатқан даулардың басым бөлігі осы камералдық бақылау нәтижелерінен туындап отыр.

Мұндай даулардың туындауына осы камералдық бақылау жүргізуге қатысты нормалардың түсініксіздігі, оларды қолдану механизмінің толық реттелмеуі де себеп болады.

Мысалы, 2014 жылға дейін қолданыста болған нормаларда камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама барлық анықталған бұзушылықтар бойынша ресімделетіні көзделді.

Ал, 2014 жылдың 01 қаңтарынан бастап Салық кодексінің 587-бабына енгізілген өзгерістерге сәйкес мұндай хабарламаның ресімделуі анықталған салық бұзушылықтардың тәуекел деңгейімен байланыстырылған.

Енді мұндай хабарлама тәуекелі жоғары деңгейдегі бұзушылықтар бойынша ғана ресімделуі тиіс.

Аталған баптың 1-тармағында камералдық бақылау нәтижелерi бойынша бұзушылықтар анықталған жағдайда:

тәуекелі жоғары деңгейдегі бұзушылықтар бойынша      – анықталған бұзушылықтардың сипаттамалары қоса берiле отырып, камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтарды жою туралы хабарлама;

тәуекелі орташа деңгейдегі бұзушылықтар бойынша – анықталған бұзушылықтардың сипаттамалары қоса берiле отырып, камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтар туралы хабарлама ресiмделетіні көзделген.

Камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған бұзушылықтар туралы хабарлама салық төлеушіге (салық агентіне) осы Кодекстің 607-бабы 2-тармағының [7) тармақшасында](http://zan.kz/kaz/docs/K080000099_#z5136) белгіленген мерзімде мәлімет үшін жіберіледі және оның орындалуы міндетті болып табылмайды.
        Ал, камералдық бақылау нәтижелерi бойынша анықталған тәуекелі төмен деңгейдегі бұзушылықтарға бұл тармақтың ережелері қолданылмауы тиіс.

Бұл тармақтың ережелерін қолдану үшін ең алдымен анықталған бұзушылықтардың тәуекел деңгейі айқындалуы керек. Ал оның механизмі реттелмеген.

Қолданыстағы нормативтік құқықтық актілер бойынша салық төлеуші қызметінің көрсеткіштерін тәуекел дәрежесінің критерийлерін пайдалана отырып бағалау салықтық тексерулер кезінде ғана көзделген.

Сот өндірісіне түскен арыздардан салық органдарының камералдық бақылау нәтижесімен бұзушылықтар анықталып жатқан жағдайда бүгінгі күнге дейін олардың барлығы бойынша да бұзушылықтарды жою туралы хабарламалар ресімдейтіні байқалады.

Ал бұл өз кезегінде заң бұзушылықтарға, соттарда қаралатын даулардың көбеюіне әкеп соқтырады.

Сондықтан салық дауларын соттан тыс реттеуді дұрыс жолға қою үшін ең алдымен оларды реттейтін нормалардың мазмұны мен сапасына көңіл бөлу қажет деп санаймын.

**Е.М.Бегежанова**

судья Алматинского

городского суда

**Практика судов г.Алматы по рассмотрению гражданских дел**

**по обжалованию уведомлений налоговых органов о нарушении**

**налогоплательщиками налогового законодательства**

В силу главы 85-86 НК РК взыскание сумм недоимок обеспечивается налоговыми органами через способы обеспечения не выполненного в срок налогового обязательства, и посредством мер принудительного взыскания налоговой задолженности.

В обоих случаях до применения способов и мер взыскания налогоплательщику/налоговому агенту обязательно направляется уведомление о погашении налоговой задолженности предусмотренное подпунктом 5 пункта 2 статьи 607 НК РК, в соответствии с которым предоставляется срок для добровольного исполнения налогового обязательства.

Способы обеспечения не выполненных в срок налоговых обязательств включают (статья 609 НК РК):

1) начисление пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет;

2) приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика/налогового агента-юридического лица; структурных подразделений (филиалов и представительств) юридического лица; постоянного учреждения нерезидента в Республике Казахстан, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, частного судебного исполнителя, адвоката, профессионального медиатора;

3) приостановление расходных операций по кассе налогоплательщика/налогового агента-юридического лица; структурных подразделений (филиалов и представительств) юридического лица; постоянного учреждения нерезидента в Республике Казахстан, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, частного судебного исполнителя, адвоката, профессионального медиатора;

4) ограничение в распоряжении имуществом налогоплательщика/налогового агента-юридического лица; структурных подразделений (филиалов и представительств) юридического лица; постоянного учреждения нерезидента в Республике Казахстан, индивидуального предпринимателя, частного нотариуса, частного судебного исполнителя, адвоката, профессионального медиатора.

Меры принудительного взыскания налоговой задолженности/недоимки являются продолжением вышеназванных способов и включают (статья 614 НК):

принудительное взыскание за счет денег, находящихся на банковских счетах, посредством выставления инкассового распоряжения;

со счетов дебиторов (на основании актов сверки взаиморасчетов налогоплательщика/налогового агента с дебитором);

за счет реализации ограниченного в распоряжении имущества;

в виде принудительного выпуска объявленных акций.

Следует также отметить, что в отношении организованных субъектов рынка (таких как юридические лица, их филиалы и представительства, нотариусы, индивидуальные предприниматели, и т.д.) указанные выше способы и методы взыскания недоимки довольно действенны сами по себе, и, как правило, приводят к положительному результату взыскания налоговой задолженности без доведения до суда.

Поэтому в отношении организованных субъектов рынка судебная практика заключается в обжаловании налогоплательщиками способов и мер взыскания недоимок (уведомлений о погашении налоговой задолженности, распоряжений, инкассовых распоряжений, и т.д.), которые были проведены с нарушением налоговыми органами предусмотренных законом процедур (сроков, порядка и последовательности) взыскания налоговой задолженности.

Например, имеются случаи «преждевременного» применения способов и мер взыскания недоимок в отношении налогоплательщиков/налоговых агентов (например, арест счетов) в период обжалования последними результатов налоговой проверки (в вышестоящем налоговом органе либо в суде) либо в течение срока, предоставленного им на обжалование результатов налоговой проверки[[1]](#footnote-1). Подобные гражданские дела связаны с нарушением налоговыми органами предоставленных законом прав на защиту своих интересов.

Пример: ТОО «А» обратилось в СМЭС г. Алматы с жалобой на действия налогового органа по преждевременному списанию суммы переплаты по КПН в лицевом счете налогоплательщика в счет административного штрафа, начисленного по результатам налоговой проверки, и преждевременному выставлению уведомления о погашении налоговой задолженности на оставшуюся сумму штрафа. ТОО «А» обосновало свои требования тем фактом, что срок обжалования постановленияо наложенииадминистративного штрафа, предусмотренный частью 1 статьи 657 предыдущего КоАП РК – равен 30 рабочим дням, и на дату списания переплаты и вынесения уведомления о погашении налоговой задолженности – срок обжалования не истек. Налоговый орган объяснил свои действия тем, что система ИНИС работала по старой схеме, в соответствии с которой срок обжалования был установлен в программном обеспечении - в 10 календарных дней. В этой связи, налоговый орган списал сумму переплаты по КПН в счет административного штрафа по истечении 10 дней с даты вручения налогоплательщику постановления о наложении штрафа. Материалами дела было установлено, что налогоплательщик обжаловал постановление о наложении административного штрафа в вышестоящий налоговый орган в течение 1 месяца с даты вручения постановления и требовал вернуть переплату по КПН. Суд удовлетворил жалобу заявителя, ибо налоговым органом нарушен срок, предоставленный для обжалования административного штрафа, а оставление в силе уведомления о погашении налоговой задолженности повлекло бы в последующем автоматически - арест счетов предприятия и взыскание оспариваемой суммы штрафадо итогов рассмотрения его законности вышестоящем налоговом органе или суде.

Наиболее частными из иных форм контроля рассматриваемых в судах дел относятся к налоговому обследованию (статья 558 НК РК) или камеральному контролю (глава 82 НК РК).

Случаи обращений налогоплательщиков по обжалованию в суде актов налогового обследования, составляемых органами налоговых служб, в последнее заслуживают особого внимания, так как данная категория дел сравнительно недавно была усилена в налоговом законодательстве и стала практикой судов.

Так, налоговое обследование проводится налоговыми органами в рабочее время по месту нахождения налогоплательщика или налогового агента, указанному в их регистрационных данных, в целях:

- подтверждения фактического места нахождения или отсутствие налогоплательщика/налогового агента по указанным регистрационным данным;

- вручения налогоплательщику/налоговому агента акта налоговой проверки или уведомлений о результатах налоговой проверки (в случае если лицо отсутствует по заявленному месту нахождения, датой вручения акта является дата составления акта налогового обследования при участии понятых);

- вручения решения об ограничении в распоряжении имуществом и акта описи ограниченного в распоряжении имущества.

Главными основаниями проведения налогового обследования являются невозможность вручения документов[[2]](#footnote-2) налогоплательщику налоговым органом, вручение которых является обязательным с точки зрения возможности осуществления дальнейших действий (процедур); возврат почтовой или иной организацией связи уведомлений о результатах налоговой проверки и о начисленных суммах налогов в связи с ликвидационной налоговой проверкой, направленных налоговым органом по почте заказным письмом с уведомлением; и необходимость в подтверждении фактического места нахождения плательщика НДС (за исключением приостановивших свою деятельность).

Составление акта налогового обследования влечет за собой определенные негативные последствия для налогоплательщика/налогового агента, наиболее частым из которых является снятие с учета по НДС и соответственно утрата права выставления счетов-фактур с указанием НДС, и зачета по НДС. Это, в свою очередь, влияет на деловую активность налогоплательщиков и их взаимоотношения с контрагентами, являющимися плательщиками НДС и предпочитающими работать с подобными себе (например, в крупные лоты в государственных закупках).

Кроме того, налоговый орган по истечении 20 рабочих дней с даты направления уведомления[[3]](#footnote-3) налогоплательщику/налоговому агенту о подтверждении ими места нахождения (отсутствия) по месту регистрации, в котором указывается требование предоставить пояснения о причинах отсутствия, - вправе приостановить расходные операции по банковским счетам отсутствующего налогоплательщика. А это, в свою очередь, лишает налогоплательщика возможности нормального функционирования (например, возможности выдавать заработную плату своими сотрудниками, рассчитываться с поставщиками и покупателями товаров, работ, услуг, и т.д.).

Основными причинами обращений в суд можно выделить качество налогового обследования, к проведению которого работники налоговых органов, как правило, относятся формально, а также отсутствие в налоговом законодательстве четкого механизма, при котором лицо могло бы добровольно исправить негативные результаты налогового обследования (например, в течение 1 месяца с даты ареста счетов предоставить документы по фактическому адресу) чтобы налоговый орган мог отозвать распоряжение оприостановлении операций по банковским счетам или восстановить налогоплательщика как плательщика НДС.

В качестве формального подхода к налоговому обследованию можно привести следующий пример: налоговый инспектор при обнаружении отсутствия налогоплательщика на месте, просто составляет акт налогового обследования, без должного опроса соседей налогоплательщика, сотрудников КСК, либо администрации здания, в котором расположен налогоплательщик, без использования права привлечения понятых к процедуре проведения налогового обследования, и других возможностей (которые возможно не оговорены законом, но являются необходимыми для сбора доказательств). При таком формальном подходе, максимум, что делает инспектор- это выясняет о месте нахождения налогоплательщика у лиц (например, вахтеров/сторожей), которые по роду своей профессии не могут владеть информацией о месте нахождения лица. В свою очередь, налогоплательщик/налоговый агент, не имея представления о проведенном налоговом обследовании, узнает об акте обследования по уже состоявшемуся факту ареста его банковских счетов либо снятия с учета по НДС. Естественно, срок представления пояснений в налоговые органы - им пропущен, и налогоплательщику не остается другого выбора как обратиться в суд для отмены акта налогового обследования, явившегося основанием ареста его счетов либо снятия его с учета по НДС. При этом налогоплательщик в суде проявляет активную позицию и представляет полный пакет документов, в доказательство своих требований: начиная от договора аренды, квитанций об оплате им коммунальных услуг, письменных показаний соседей и т.п. в противовес одному единственному акту обследования.

Исходя из ст.559 Налогового Кодекса РК протокол (акт), составленный должностным лицом органов налоговой службы в порядке, установленном настоящей статьей, фиксирует и подтверждает факт совершения действий, указанных в пункте 1 настоящей статьи. Единственным доказательством отсутствия по месту регистрации ТОО «PV», обжаловавшего действия ответчика, являлся акт налогового обследования от 09.08.2012г. Акт (протокол) налогового обследования составлен налоговым инспектором с нарушением вышеуказанных требований, в присутствии одного понятого Камбар М.Т., должность которого указана - председатель ПКСК «Мерей», что не соответствует действительности. Комбар М.Т. дислокацию юридического лица не проверял, на объект с представителями налогового органа не выходил.

 В акте проверок, проведенных с участием понятых, не отражаются действия налогового органа, которые были бы совершены в ходе налогового обследования; налоговые инспекторы ограничиваются устными пояснениями лиц, порой не обладающими достоверной информацией, не имеющих доступ к ней. Например, налоговый инспектор, не проводя исследование арендованных налогоплательщиком помещений,получив устные показания охранников об отсутствии такого арендатора в здании, не проверив журнал, который велся охранники по учету посетителей, привлек этих лиц в качестве понятых. Налоговые инспекторы, привлекая охранников в качестве понятых, фактически прибегли к тому, что удостоверили не свои действия, а их пояснения, которые остаются быть субъективными, поскольку они не проверены должностным лицом путем совершения необходимых для этого действий.Таким образом, налоговые инспекторы не совершают каких-либо конкретные действия по проверке помещений для выяснения действительного нахождения в них заявителя. Акты, составленные должностных лицом налоговой службы, в которых не зафиксированы факт, содержание и результаты действий налогового инспектора, даже и при подписании их понятыми, подлежат признанию составленными в нарушение требований ст.559 НК РК.

Пунктом 5 ст.558 Налогового Кодекса РК предусмотрено составление акта по результатам налогового обследование, сведения которые должны быть в нем отражены. При участии понятых при проведении налоговым инспектором налогового обследования, налоговым инспектором подлежит составлению не акт с указанием просто информации о результатах налогового обследования. В таком случае, составляется акт с указанием в нем сведений согласно п.6 ст.559 Налогового Кодекса РК, в том числе содержание и последовательность действия, время начала и окончания действия. И такие требования не выполняются налоговыми органами.

Значительная часть рассматриваемых дел в судах связана с рассмотрением гражданских споров, в которых налогоплательщики обжалуют уведомления по результатам налоговой проверки в части исключения расходов из вычетов.

В соответствии с п.2 ст.13 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности, расходы-это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшение активов или возникновения обязательств, которые, приводят к уменьшению капитала, отличному от уменьшение, связанного с распределением лицам, участвующим в капитале. По смыслу норм, закрепленных в Налоговом Кодексе РК, расходами, связанными с получением дохода, признаютсярасходы, производимые налогоплательщиком в связи с осуществлением им своей деятельности, направленной на получение дохода.

Невыполнение налогоплательщиками установленных требованиями налоговых норм правил и ограничения отнесения расходов на вычеты, явились основанием к доначислению налогов.К предусмотренным законом правилам отнесения расходов на вычеты относятся: 1) реальность расходов. 2) документально подтверждение расходов. 3) экономическая их обоснованность.

Для целей налогообложения под расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные расходы при условии, что они произведены для осуществления деятельности направленной на извлечение прибыли.

Под экономически оправданными расходами следует понимать затраты, обусловленные целями получения доходов. Обоснованность расходов, уменьшающие в целях налогообложения полученные доходы, не может оцениваться с точки зрения их целесообразности, эффективности и полученного результата. Обоснованность расходов учитывается с учетом обстоятельств, указывающих о намерениях налогоплательщика получить экономический эффект в результате реально предпринимательской деятельности. То обстоятельство, что часть произведенных работ не принесла реального финансового результата, не лишает налогоплательщика права на признание понесенных им затрат в качестве обоснованных и оправданных затрат. Представленные налогоплательщиком доказательства в подтверждение факта и размера затрат подлежат правовой оценке в совокупности. Бремя доказывания необоснованности затрат должна возлагаться на налоговые органы. Установление объективной связи понесенных налогоплательщиком расходов с направленностью его деятельности на получение дохода имеют существенное значение по таким спорам.

Так, в нарушение вышеуказанных требований заявитель по делу ТОО «А-П» при стоимости выполненных работ на общую сумму 32 287 522 тенге, отнес на вычеты расходы, полученные от ТОО «Аз» на общую сумму 30 220 908 тенге, в том числе НДС 3 476 742 тенге, соответственно указано на полученный доход, составивший сумму 2 066 614 тенге. Для подтверждения выполненных работ налогоплательщиком были представлены только счета-фактуры, данные подтверждающие оказание услуг транспортными средствами КАМАЗами, услуг по техническому оснащению для производства ремонтных работ, налогоплательщиком не представлены. В нарушение Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» не представлены первичные документы: путевые листы по грузоперевозкам, форма 2 «Акта выполненных работ» (приложение 2 к форме 3-КС), формы 3 «Справка о стоимости выполненных, работ», форма М-29 (приложение 3 к форме 3-КС), по оказанным строительным услугам. В ходе проверки налоговым органом установлено и доказано отсутствие наемных работников, что заработная плата не начислялась, согласно балансу не имеет никаких активов, автотранспортных средств, свидетельствующих об оказании транспортных услуг. При анализе налоговой отчетности по КПН, приобретение транспортных услуг у третьих компаний также отсутствуют; Эти обстоятельства подтверждаются также тем, что декларации по КПН не сдавались, в декларациях по НДС (форма 300.00). ТОО «А-П» не отражен, а декларации по НДС за 1 квартал 2008г. сданы с нулевыми показателями.

Отказ в удовлетворении требований заявителя ТОО « ГЛ» об отмене уведомления, на основании которого в отношении налогоплательщика начислены налоги в связи с не предоставлением документов по взаиморасчетам с ТОО «М». Представленные в суде буклеты, спецификации к договору, в которых хоть и отражено о передаче заказчиком поручения, а исполнителем принятия поручения по разработке дизайна и изготовления полиграфической продукции, но без первичного документа в виде договора, указывающего на содержание обязательств, в том числе по оплате, на существо обязательства исполнителя, в том числе указания на предмет услуг, а также -без сметы «по изготовлению продукции», не подтверждают достоверность обстоятельств, с которыми связывается применение права на зачет сумм НДС, достоверность отнесенных на вычет расходов.

Заявителем ТОО «НПЦ К» обжаловано уведомление по результатам налоговой проверки, которым начислен КПН на сумму 2 86811 тенге по взаимоотношениям с поставщиком транспортных услуг ТОО «СК»; по основаниям ст.256 Налогового Кодекса РК исключены расходы по поставщику (расходы на оплату услуг машинами и механизмами). Причинами уменьшение сумм вычетов и исключение из зачета по НДС явилось не выполнение требований налогового проверяющего о предоставлении подтверждающих документов по предоставлению транспортных услуг- путевые листы, товаро-транспортные накладные, список водителей и документы, подтверждающие их квалификацию. Счета фактуры и акты приемки выполненных работ не достаточны для оказания услуг, сопряженных с эксплуатацией автотранспорта, предоставляемого исполнителем согласно договору, по условиям которого исполнитель не только организовывает работу, но и предоставляет заказчику технику в исправном состоянии.

Предоставление налогоплательщиками документов, формально соответствующих требованиям законодательства, при отсутствии достоверных доказательств реального осуществления деятельности, являются также основанием к исключению вычетов. Операции, например связанные с приобретением консультационных услуг, под видом приобретения которых списываются огромные денежные сумм, вызывают сомнение в их экономической обоснованности.Аналогично и по договору поручения.

Так, согласно договору поручения ТОО «СТВ» принимает обязательства оказывать услуги по организации доступа на веб сайт «VTV», действия по приему и перечислению платежей от подписчиков в пользу принципала (Виргинские острова). Агентское вознаграждение составляет в размере 50% чистой прибыли, при этом все полученные денежные средства за доступ к веб сайту от подписчиков, агент использует на продвижение сайта. Установлено, что ТОО «СТВ» произвел за счет своих средств оплату рекламных услуг, оказанные силами иностранной компании (Великобритания). В связи с условиями договора-это расходы компании (Виргинские острова), однако приняты на себя заявителем по делу. К проверке не представлены документы, подтверждающие деятельность, направленную на получение дохода, выполнение условий договора. В бухгалтерском учете заявителя компания не указана в качестве контрагента, не соблюдены требования п.2 ст.57 Налогового Кодекса РК и не выставлены требования по возмещению расходов компании.

В силу требований п.3 ст.100, п.1 ст.256 Налогового Кодекса РК, подлежащие оплате в бюджет, могут быть отнесен на вычеты и взяты в зачет, и должны быть соотносится с деятельностью налогоплательщика и предназначаться для облагаемого оборота.

Если следовать доводам налогового органа, то при правомерности исключения из вычетов сумм НДС, неотъемлемым является исключение расходов из вычетов, поскольку они исчисляются из одной и той же суммы.

При разрешении споров указанной категории суды исходят из доказанности расходов на основе первичной документации, их обоснованности с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях налогоплательщика получить действительный финансовый результат в результате предпринимательской деятельности.

Приказом председателя Налогового комитета Министерства финансов Республики Казахстан № 248 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налоговых проверок налогоплательщиков (Особенная часть), где в главе 4 указаны требования при проверке правильности определения совокупного годового дохода, в том числе: при налоговой проверке, на примере налоговых периодов, входящих в 2010 год, необходимо установить все ли доходы, подлежащие получению (полученные) налогоплательщиком в течение налогового периода и признаваемые в соответствии с законодательством РК о бухгалтерском учете с учетом норм Кодекса по порядку признания отдельных видов доходов в целях налогообложения, включены в СГД. Глава 5. «Проверка правильности определения вычетов» предусматривает, что при проведении проверки расходов налогоплательщика, отнесены на вычеты, необходимо руководствоваться указанной статьей Кодекса, которая предусматривает, что на вычеты относят не все расходы, а только те, которые подлежат вычету в соответствии с Кодексом и непосредственно связаны с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода налогоплательщиком. Таким образом, в компетенцию налогового проверяющего в отношении вычетов входит проверка правильности определения вычетов. Какие суммы будут поставлены на вычеты, зависит от волеизъявления налогоплательщика.

Отсутствие в декларации налогоплательщика убытков, отнесенных на вычеты, не позволило проверяющему должностному лицу учесть указанные суммы для определения налогооблагаемого дохода.

Требованиями ст.132 Налогового Кодекса РК предусмотрена корректировка дохода или вычетов.

Между тем, налоговым органом неправильно трактуются данные нормы закона. Например, заявитель ТОО «Торговый Дом С» после приобретения товара у юридического лица-нерезидента отнес на вычеты сумму расходов по их приобретению и отразил в декларации по КПН. Поскольку взаимоотношения по сделке завершены, то оснований для корректировки вычетов по данной сделке не имелось. Полученные же по второй сделке от покупателя ТОО «АП»деньги за реализацию товара включены были в доход. В связи с чем, возврат товара дает основание продавцу корректировать сумму дохода.

Операции, учтенные налогоплательщиком не в соответствии с действительным экономическим смыслом, не могут быть признаны обоснованными. Такие расходы при определении налогооблагаемой базы не учитываются как отвечающие критериям, предусмотренным ст.100 Налогового Кодекса РК.

В частности, в ходе налоговой проверки было установлено о том, что стоимость уничтоженных товаров, в налоговом учете налогоплательщика отражена в качестве вычетов по реализованным товарам. Компания осуществила отнесение на вычеты суммы списания товара утраченного в результате пожара, в размере 916 164 984 тенге. В то же время стоимость утраченных и пришедших в негодность в результате пожара товарно-материальных ценностей, возмещена страховой организацией. Доводы налогового органа о начислении сумм КПН признаны обоснованными с учетом того, что вычет носит восстановительный характер, а также согласно ст.95 Налогового Кодекса РК суммы компенсации ущерба, выплаченные страховой компанией – это полученные компенсации по ранее произведенным вычетам. В связи с этим, суд принял во внимание, что отнесенная к доходам сумма страховой выплаты в размере 4077013942 тенге, включает суммы компенсации ущерба соответствующие стоимости утраченного имущества.

В своих доводах об обоснованности отнесения ими расходов на вычеты часто налогоплательщики ссылаются на разъяснения налоговых органовпо таким вопросам на их обращения. Между тем, позиции налоговых органов, изложенных в этих разъяснениях отличны от той, которую занимают налоговые инспекторы непосредственно при проведении налоговой проверки. И это затрагивает права налогоплательщиков, ибо осуществление разъяснений и дача комментарий по возникновению, исполнению и прекращению налогового обязательства отнесены согласно ст.20 Налогового Кодекса РК к обязанностям налогового органа, которые должны выполняться правильно и качественно, с соблюдением требований закона.

Разъяснения и комментарии налогового органа, на основании которых заявитель произвел вычеты, не относятся к нормативно-правовым актам, комплексная проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов правомерно при соблюдении налоговым органом требовании Налогового Кодекса Республики Казахстан. Содержащиеся в Налоговом Кодексе определения, понятия, в частности налога, определенные в нем элементы налогообложения являются императивными и расширительному толкованию не подлежат. Предписания акта налогового законодательства являются обязательными и подлежат соблюдению, субъекты налоговых правоотношений не вправе их нарушать, произвольно определяя характер отношений и применимое право.

**Ә.Т.Байқаш**

начальник правового отдела

Департамента государственных доходов

по Алматинской области

**Проблемные вопросы, возникающие**

**при рассмотрении налоговых споров**

Основной задачей органов государственных доходов является обепечение полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет. Для исполнения возложенных задач органы государственных доходов осуществляют налоговый и таможенный контроль. Налоговый контроль осуществляется в форме налоговых проверок и в иных формах государственного контроля, в том числе и форме камерального контроля (п. 2 и п. 4 ст. 556 Налогового кодекса).

В соответствии с пунктом 2 статьи 76 Конституции Республики Казахстан, статьями 278 и 279 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан гражданами и юридическими лицами могут быть оспорены в суде коллегиальные и единоличные решения и действия (бездействие) государственных органов, органов местного самоуправления, общественных объединений, организаций, должностных лиц и государственных служащих в порядке, предусмотренным главой 27 ГКП РК при обязательном наличии совокупности условий:

Спор вытекает из публично – правовых правоотношений (отношений власти и подчинения);

Оспариваемыми решениями, действиями (бездействием):

 нарушены права, свободы и охраняемые законом интересы граждан и юридических лиц; созданы препятствия гражданину к осуществлению его прав и свобод, а также юридическому лицу – его прав и охраняемых законом интересов: на гражданина или юридическое лицо незаконно наложена какая – либо обязанность, либо они незаконно привлечены к ответственности.

 Так, споры, возникающие в сфере налоговых правоотношений, являются специфичными и при их разрешении требуется специальные познания в области налогового права, бухгалтерского учета, аудита и других отраслей права, с которыми сталкиваются органы государственных доходов при осуществлении налогового контроля.

В настоящее время наиболее обсуждаемые споры, возникающие из налоговых правоотношений: по исключению у налогоплательщиков из вычетов сумм КПН по взаиморасчетам с налогоплательщиками, регистрация которых признана недействительной; отсутствие правовых оснований для переноса (передачи) убытков юридических лиц, реорганизуемых путем слияния или присоединения; «мигрирование» налогоплательщиков - изменение юридических адресов; прекращение производства по делу о признании сделок, заключенных с целью уклонения уплаты налогов, недействительными; другие споры.

Первое - по исключению у налогоплательщиков из вычетов сумм КПН по взаиморасчетам с налогоплательщиками, регистрация которых признана недействительной.

При признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда снятие его с регистрационного учета по НДС производится с даты постановки на такой учет. Данное положение относится к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, вступившими в действие к моменту вынесения решения или совершения действия (бездействия) налоговым органом.

Из пункта 1 статьи 256 Налогового кодекса следует, что для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик является плательщиком НДС.

Таким образом, суммы НДС по сделкам с указанным выше налогоплательщиком подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет и решение о регистрации недействительной.

Вместе с тем Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица.

То есть, исключаются из зачета только суммы НДС, суммы КПН не исключаются из вычетов.

Предложение: инициирование изменений по исключению у налогоплательщиков из вычетов сумм КПН по взаиморасчетам с налогоплательщиками, регистрация которых признана недействительной.

В связи с этим, предлагаем внести дополнение в статью 115 (КПН) Налогового кодекса следующего содержания «вычету не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, чья регистрация признана недействительной на основании вступившего взаконную силу решения суда о признании регистрации юридического лица недействительной в органах юстиции».

Так как действующая норма статьи 115 Налогового кодекса не применяется, а применяется норма статьи 100 Налогового кодекса.

В соответствии с пунктом 3 статьи 100 Налогового кодекса вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода.Кроме того, имеются пояснительные «подставных руководителей и учредителей» по сути лиц, которые отношения к созданию юридического лица не имеют, и их суды могут брать во внимание.

Т.е. если регистрация недействительна, то недействительна вся предпринимательская деятельность данного налогоплательщика.

Тогда как сумма КПН и НДС возникают соответственно из дохода (КПН) и оборота (НДС) налогоплательщика, то и исключение соответственно их из расходов по КПН и вычетов по НДС считаем правомерным.

Второе. Наряду с изложенным, следует отметить, что влияющими в целом на правоприменительную практику не только по Алматинской области, но и в целом по республике в области налогообложения явились нижеследующие концептуально важные вопросы по судебной практике:

Правомерность применения статьи 138 Налогового кодекса, об отсутствии правовых оснований для переноса (передачи) убытков юридических лиц, реорганизуемых путем слияния или присоединения.

Так, Постановлением Надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам ВС РК от 26 марта 2014 года отменены судебные акты предыдущих судебных инстанций по гражданскому делу по заявлению «ТОО «П» об оспаривании уведомления о результатах налоговой проверки и действий, дело направлено на новое рассмотрение в апелляционную судебную коллегию.

При этом, следует отметить, что надзорная коллегия ВС РК не усмотрела нарушения норм материального права судами первой, апелляционной и кассационной инстанций. Высказывалось лишь замечание в части норм процессуального права, в частности, то, что судом первой инстанции не обеспечено полное определение и выяснение круга обстоятельств, имеющих значение для дела, что и послужило основанием для направления дела на новое рассмотрение.

Дело дважды пересматривалось в апелляционной (выиграно, проиграно) и кассационной (проиграно, выиграно), надзорной (направлено на новое рассмотрение, отказано в возбуждении)инстанциях.

По итогам судебных разбирательств на протяжении двух лет, дело выиграно, в удовлетворении требований ТОО отказано.

В 2011 году ТОО «П» было реорганизовано путем присоединения к нему ТОО «ПК» и ТОО «ААС».

На момент присоединения у ТОО «ПК» и ТОО «ААС» имелись убытки в сумме 29462,3 тыс. тенге и в сумме 1809891,5 тыс. тенге соответственно, которые Истец отразило в Декларации по КПН за 2012 год.

Из акта налоговой проверки следует, что в нарушение статей 137 и 138 Налогового кодекса, Истцом по результатам проведенной реорганизации путем присоединения, в Декларациях по КПН за 2010 и 2012 годы отражены убытки от предпринимательской деятельности, полученные от ТОО «ПК» и ТОО «ААС».

Тогда как порядок переноса убытков при реорганизации налогоплательщика определен статьей 138 Налогового кодекса.

Статьёй 138 Налогового кодекса (в редакции до 01.01.2015г.) установлено, что убытки, передаваемые в связи с реорганизацией путем разделения или выделения, распределяются по доле участия правопреемников в реорганизуемом налогоплательщике и переносятся в порядке, определенном статьёй 137 Налогового кодекса.

То есть, законодатель, устанавливая указанное ограничение, исходил из того, что при реорганизации путем разделения или выделения юридического лица, убытки передаются по осуществленной ими деятельности.

Тогда как при слиянии и присоединении, деятельность реорганизуемых юридических лиц отношения к предпринимательской деятельности вновь создаваемого налогоплательщика отношения не имеет. По рассматриваемому гражданскому делу ТОО «П» вследствие реорганизации путем присоединения ТОО «ААС» и ТОО «ПК» в данное ТОО, какого-либо дохода не получает.

Следовательно, указанная реорганизация не содержит экономического смысла, а направлена на уменьшение налогового обязательства.

Налоговым кодексом не предусмотрены положения регламентирующие порядок переноса, распределения убытков при реорганизации юридических лиц путем слияния и присоединения, то есть правовые основания для переноса (передачи) убытков юридических лиц, реорганизуемых путем слияния или присоединения, отсутствуют.

Предложения:

Внести в действующее законодательство изменения относительно обязательности уведомления налоговых органов о принятом решении перерегистрации в виду реорганизации лица и дополнения нормы ст. 39 Налогового кодекса о проведении проверки налоговых обязательств реорганизуемых лиц.

В настоящее время сложилась практика реорганизации юридических лиц путем присоединения или слияния без уведомления о принятом решении, а также регистрации органами юстиции смены места жительства без соответствующих сведений о наличии (отсутствии налоговой задолженности).

В свою очередь, отмечаем, что в соответствии с пунктом 1 статьи 39 Налогового кодекса юридическое лицо в течение трех рабочих дней со дня принятия решения о реорганизации путем слияния, присоединения, выделения письменно сообщает об этом налоговому органу по месту нахождения. В течение трех рабочих дней со дня утверждения передаточного акта или разделительного баланса юридическое лицо, реорганизуемое путем слияния, присоединения, выделения, представляет в налоговый орган по месту своего нахождения одновременно;

Ликвидационную налоговую отчетность;

Свидетельство о постановке на регистрационный учет пона добавленную стоимость или пояснение на бумажном носителе при его утере или порче;

Налоговое заявление для снятия с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость, передаточный акт.

 Наряду с этим, обращаем внимание, что пунктом 1 статьи 48Гражданского кодекса Республики Казахстан также предусмотрено, что собственник имущества юридического лица или орган принявший решение о реорганизации юридического лица, обязан письменно уведомлять об этом кредиторов реорганизуемого юридического лица.

Кроме того, статьей 6-3 Закона Республики Казахстан от 17 апреля 1995 года «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» определено, что для государственной регистрации юридического лица, возникшего в результате реорганизации одного или нескольких юридических лиц, представляются также передаточный акт или разделительный баланс, документ, подтверждающий письменное уведомление кредиторов реорганизуемого юридического лица такой реорганизации.

Таким образом, законодательство Республики Казахстан четко устанавливают обязательства реорганизуемых юридических лиц по отношению к кредиторам, в том числе к налоговым органам.

Однако на практике органы юстиции не знают всех кредиторов, и ограничиваются одним документом об уведомлении кредитора, например банковской организации.

Согласно подпункту 1) пункта 1 статьи 14 Налогового кодекса налогоплательщик обязан своевременно и в полном объеме исполнять налоговое обязательство в соответствии с данным кодексом, в том числе исчислять и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет.

В свою очередь, установить исполнение указанных обязательства в полном объеме возможно лишь по результатам проведения налоговой проверки в соответствии с налоговым законодательством Республики Казахстан.

Третье. Одним из проблемных вопросов, является «мигрирование» налогоплательщиков изменение юридических адресов.

Органы государственных доходов вправе предъявлять в суды иски о ликвидации юридического лица по основанию признания недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями законодательства, которые носят неустранимый характер (подпункт 2) пункта 2 статьи 49 ГК). Отсутствие юридического лица по месту нахождения, указанному в регистрационных данных, не могут быть отнесены к нарушениям законодательства, указанным в подпункте 2) пункта 2 статьи 49 ГК. Данные нарушения являются нарушениями, допущенными юридическим лицом при осуществлении своей деятельности.

Однако, зачастую налогоплательщики, встав на учет в соответствующий налоговый орган, по юридическому адресу отсутствует.

В этой связи, органы государственных доходов предъявить иск по отсутствию по адресу или по признанию недействительного изменения адреса не может.

Предложение: о необходимости органами юстиции при государственной регистрации юридического лица возникшего в результате реорганизации одного или нескольких юридических лиц, а также смене места нахождения требовать документ, подтверждающий извещения органов государственных доходов о принятом решении относительно реорганизации и справку об отсутствии (наличии) налоговой задолженности.

Четвертое. Относительно прекращения производства по делу о признании сделок, заключенных с целью уклонения уплаты налогов, недействительными.

Органы государственных доходов обращаются в суд с требованием о признании сделок недействительными с ликвидированными юридическими лицами, признанными банкротами, и регистрация которых признана недействительной, однако суды прекращают производство по делу.

Согласно подпункту 12) пункта 1 статьи 19 Налогового кодекса налоговые органы вправе предъявлять в суды иски в соответствии с законодательствам Республики Казахстан, в том числе о признании сделки недействительной.

 То есть, данная норма четко свидетельствует, что законодатель, определяя правоспособность налоговых органов по рассматриваемому вопросу, не устанавливает ограничений предмета обращения в суды.

Однако на практике налоговые органы не в полной мере могут реализовать свое право, а также свою обязанность по контролю заполнотой исполнения налогоплательщиком, возложенных на него налоговых обязательств.

Так определениями судов производство по делу прекращается.

В соответствии с п.6 ст.247 ГПК РК суд прекращает производство по делу, если организация, выступающая стороной по делу, ликвидирована с прекращением ее деятельности и отсутствием правопреемников.

К примеру, РГУ «УГД по Енбекшиказахскому району» обратилось в суд с исковым заявлением к ТОО «Фирма Ш. и ТОО «B.O.C.» с вышеназванными требованиями, мотивируя тем, что в ходе камерального контроля истцом установлено, что ТОО «Фирма Ш.» осуществляло взаиморасчеты с ТОО «В.O.C.», государственная регистрация которой решением суда признана недействительной.

Из вышеуказанного истец считает, что договора между данными товариществами заключены с целью уклонения от исполнения обязательств перед государством, возникших в соответствии с налоговым законодательством, поскольку ответчики намерено заключили такую сделку с нарушением норм законодательства, в связи с чем, просил суд удовлетворить заявленные требования.

Как следует из решения, материалами дела установлено, что решением СМЭС г. Алматы от 11.12.2013г. государственная регистрация ТОО «B.O.C.» признано недействительным и отменен приказ № 12333 от 05.06.2009 года ГУ «Департамент юстиции г.Алматы» о государственной регистрации юридического лица.

В соответствии с п.6 ст.247 ГПК РК суд прекращает производство по делу Определением от 01.04.2015г. №2-827/15,, если организация, выступающая стороной по делу, ликвидирована с прекращением ее деятельности и отсутствием правопреемников.

Таким образом, ТОО «B.O.C.» не может являться стороной по делу, поскольку государственная регистрация данной стороны признана недействительной и отсутствует правопреемник.

Кроме того, п.25 Нормативного постановления Верховного суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства» предусмотрено, что Налоговый кодекс прямо не связывает возникновение, исполнение и прекращение налогового обязательства с недействительностью сделки в гражданско-правовом порядке.

[Пунктом 2](http://zan.kz/rus/docs/K080000099_#z576) статьи 56 Налогового кодекса установлено общее правило о том, что налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Следовательно, налоговые последствия влекут не сами гражданско-правовые сделки, а совершаемые в их исполнение финансово-хозяйственные операции, подтвержденные первичными бухгалтерскими документами.

В этой связи признание гражданско-правовой сделки недействительной без фактического проведения реституции не может являться основанием для внесения изменений в налоговую отчетность.

Таким образом, в данном случае приведение сторон в первоначальное положение (реституция), не представляется возможным, ввиду признания недействительной государственной регистрации стороны по оспариваемой сделки - ТОО «B.О.C.», тогда как основанием для внесения изменений в налоговую отчетность может являться только реституция.

Однако фактически данная сделка не осуществлялась, если предприятие банкрот - оно уже не осуществляет деятельность в рамках конкурсного производства, бездействует, если регистрация недействительна - то и сделки недействительны, фактически не осуществлялись.

Другие споры: Споры в сфере таможенного дела.

Требование таможенного органа об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в силу статьи 149 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан».

Положительная практика складывается в Алматинской области о взыскании со страховой компании в доход бюджета таможенных платежей и налогов.

По делу установлено, что в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей и налогов ТОО представило в таможенный орган договор добровольного страхования гражданско- правовой ответственности

В соответствии с пунктом 4 статьи 149 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан» в случае неисполнения обязательств по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти дней после окончания сроков обязательств, предусмотренных договоров страхования.

Требование таможенного органа подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в течение двух рабочих дней со дня получения такого требования (пункт 5 статьи 149 Кодекса).

**А.М. Дербисова**

судья специализированного

межрайонного экономического суда

Южно-Казахстанской области

**Обжалование действий налоговых органов**

Согласно ст.686 Налогового кодекса Республики Казахстан, налогоплательщик или его уполномоченный представитель имеют право обжаловать действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов вышестоящему налоговому органу или в суд.

Судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов налоговой проверки и действий должностных лиц органов налоговой службы регулируется главой 27 ГПК РК.

 Гражданин и юридическое лицо вправе оспорить решение, действие (или бездействие) должностных лиц органов налоговой службы непосредственно в суде, если этим решением, действием (бездействием):

1) нарушены права, свободы и охраняемые законом интересы граждан и юридических лиц;

2) созданы препятствия к осуществлению гражданином его прав и свобод, а также юридическим лицом его прав и охраняемых законом интересов;

3) на гражданина или юридическое лицо незаконно наложена какая-либо обязанность, или они незаконно привлечены к ответственности.

Налогоплательщик вправе обратиться в суд с заявлением в течение трех месяцев со дня, когда ему стало известно о нарушении прав, свобод и охраняемых законом интересов, при этом, предварительное обращение в налоговый орган не является обязательным условием для предъявления заявления в суд и его принятия судом к рассмотрению и разрешению по существу. Пропущенный по уважительным причинам трехмесячный срок обжалования по заявлению лица может быть восстановлен судом первой инстанции.

Вместе с тем п. 20 Нормативного постановления Верховного Суда РК «О судебной практике применения налогового законодательства» от 27.02.2013г. предусматривает, что если налогоплательщиком Уведомление или Акт проверки были предварительно обжалованы в вышестоящем органе налоговой службы, то 3-х месячный срок обжалования в суде исчисляется со дня получения налогоплательщиком решения об оставлении его жалобы без удовлетворения полностью или в части. Подача жалобы в суд приостанавливает исполнение обжалуемого Уведомления.

Жалобы юридических лиц и индивидуальных предпринимателей подаются по подсудности в специализированные экономические суды, жалобы физических лиц рассматриваются районными судами по месту нахождения налогового органа, которым была проведена проверка.

Все доказательства, представляемые сторонами в ходе судебного разбирательства, должны быть тщательно исследованы и соответствующим образом оценены, исходя из принципов допустимости и относимости доказательств, исключая тем самым возможность изготовления лжедоказательств.

Субъектами отношений по ряду налогов (налог на добавленную стоимость, акцизами т.п.) могут быть не только юридические лица, но и филиалы и другие обособленные подразделения предприятий, представительства иностранных фирм-нерезидентов. Однако обжаловать акты налоговых служб они вправе от имени своих головных организации-юридических лиц по доверенности.

Согласно статистических данных по Южно-Казахстанской области за 2014 год всего обжаловано 105 действий государственных органов, из них 63 дел об оспаривании действий налоговых органов, что меньше на 7 дел по сравнению с 2013 годом. Из них с вынесением решения рассмотрено всего 29 дел.

В СМЭС ЮКО установлена единообразная практика по рассмотрению категории дел об оспаривании действий налоговых органов.

В суде наибольше обжаловались уведомления налоговых органов по исключению из вычетов расходов и из зачета сумм НДС, представленные контрагентами лжепредприятия.

Так согласно п.п.2 ст.115 НК РК, вычету не подлежат:     2) расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам признанным судом действительными;

Согласно п.п.1 п.3 ст.257 НК РК, сумма налога на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, отнесенных в зачет, по сделкам признанным судом действительными;

Содержание данных норм позволяет сделать вывод, что подлежит вынесению судом акт, которым налогоплательщик должен быть признан лжепредприяти­ем, и в котором должен быть установлен момент начала преступной деятель­ности. В судебной практике отдельный судебный акт, которым юридическое лицо-налогоплательщик, признается лжепредприятием, не выносится.

Вопросы прекращения уголовного дела в отношении лиц, занимавшихся лжепредпринимательством, по не реабилитирующим основаниям могут быть разрешены не только судом, но и органом уголовного преследования, тогда как вышеприведенные нормы Налогового Кодекса указывают на судебный акт.

В п.17 Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 « О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» указано, что с учетом требований [статьи 24](http://www.zan.kz/rus/docs/Z970000206_#z28) Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан о всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела органы уголовного преследования обязаны принять меры для установления всех контрагентов коммерческой организации, в отношении которой лицо обвиняется в совершении лжепредпринимательства, и выяснения обстоятельств дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них.

В обвинительном приговоре суда, а также в постановлениях органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК по нереабилитирующим основаниям должны быть указаны фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия.

При применении положений данного пункта возникает вопрос: если в при­говоре суда не содержатся сведения (не установлено) о совершении сделок лжедпредприятия с контрагентом (заявителем), то есть не содержится конкрет­ного указания на саму сделку и стороны по сделке, вместе с тем приговор, как правило, содержит такие сведения: «Преступная деятельность осуществлялась с момента создания юридического лица», либо «с момента создания юридиче­ского лица подсудимый заключал фиктивные сделки», «с момента создания лжепредприятия все заключенные сделки носили фиктивный характер», то есть в приговоре суда имеется однозначный вывод, что все сделки, заключен­ные лжепредприятием, носили фиктивный характер, не отражаются все контр­агенты по фиктивным сделкам для признания необо­снованными действий налогоплательщиков отнесения последним на вычеты расходов по КПН и в зачет сумм НДС.

СМЭС ЮКО рассмотрено гражданское дело по заявлению ТОО «М и К» к ГУ «Налоговое управление по Сарыагашскому району» об отмене уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля от 15.08.2014 года, где указано об исключении из зачета по НДС, и по корпоративному подоходному налогу суммы по взаиморасчетам с лжепредприятием ТОО «Р. Торг». Решением суда требование заявителя удовлетворено, уведомление налогового органа отменено. При этом указано, что товарищества работали в 4 квартале 2010 года, за полученный товар рассчитались полностью, взаиморасчеты отражены в акте документальной налоговой проверки от 28.09.2012 года. Кроме того, уголовное дело в отношении учредителя ТОО «Р. Торг» А. Г. по ст.192 ч.1 УК РК прекращено на основании Закона РК «Об амнистии в связи с двадцатилетием государственной независимости в Республике Казахстан», согласно ст.37 ч.1 п.2 УПК РК. Данное постановление отменено 28.12.2013 года постановлением прокуратуры Аль-Фарабийского района и направлено на дополнительное расследование.

Указанное решение в апелляционном порядке не обжаловано.

Постановлением кассационной судебной коллегии решение суда отменено. Установлено, что постановлением органа финансовой полиции действия А. Г. переквалифицированы на ст.192-1 УК и уголовное дело вновь прекращено по амнистии. Также решением СМЭС от 27.06.2014 года государственная регистрация ТОО «Р. Торг» признана недействительной и снято с регистрационного учета НДС с 1 марта 2009 года. Указанное обстоятельство не было учтено судом 1 инстанции.

Кассационная коллегия на основании п.10 Нормативного постановления Верховного Суда РК от 27.02.2013 года №1 «О судебной практике применения налогового кодекса» пришла к выводу, что ТОО не имеет право на зачет суммы НДС, и установлен факт совершения директором ТОО преступления, предусмотренного ст.192-1УК. Тем самым суд 1-ой инстанции не правильно применил нормы налогового кодекса.

На основании Закона Республики Казахстан от 28 ноября 2014 года № 257-V  внесены изменения и дополнения в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения. Так, п.п.2 ч.1 ст.115 НК гласит вычету не подлежат: расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке;

Также в п.1 ч.3 ст.257 НК указан, что сумма налога на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, отнесенных в зачет, по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанными судом действительными в гражданско-правовом порядке;

Вышеуказанное противоречит п.20 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 « О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве»: по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.  В этой же связи не подлежат удовлетворению иски, поданные с целью решения в последующем вопроса о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС у контрагента лжепредприятия (например, о действительности сделок).

Судом рассмотрено дело по заявлению ТОО «Н.Л.Ж.» к ГУ «Налоговое управление по Махтаральскому району» об отмене уведомление от 09.07.2012 года и признании сделки между ТОО «Н.Л.Ж.» и ТОО «Л. Э. С.» действительными. В обоснование своего заявления заявитель указывает, что в постановлении суда о прекращении уголовного дела по амнистии от 04.04.2012 года в отношении учредителя ТОО «Л.Э.С.» Б. суд не указал сделки, заключенные между ТОО «Н.Д.Ж.» и ТОО «Л.Э.С.».

Решением от 10.01.2013 года требования ТОО удовлетворены, уведомление налогового органа призанано незаконным и отменено, сделки между ТОО «Н.Л.Ж.» и ТОО «Л.Э.С.» признаны действительными. Из материалов дела следует, что заявитель предоставил договора за 2009 года, счета-фактуры и фискальные чеки. Однако судом не были исследованы указанные счета-фактуры, накладные, платежные документы, подтверждающие оплату, свидетельство о постановке на учет по НДС.

Постановлением апелляционной коллегии от 20.03.2013 года решение суда отменено и вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления ТОО, указав, что постановлением Абайского районного суда г.Шымкента от 04.04.2012 года уголовное дело в отношении учредителя ТОО «Л.Э.С.» - Б. прекращено по амнистии. Однако, этим судебным актом установлено, что это лицо занималось незаконной лжепредпринимательской деятельностью. Свидетельство по НДС ТОО «Л.Э.С.» аннулировано со 02.03.2009 года, после чего 10 мая 2012 года предприятие снято с регистрационного учета по НДС. Согласно статье 571 пункта 6 Налогового Кодекса снятие с регистрационного учета по НДС произведено с даты постановки на такой учет. Также коллегия ссылалась на п.20 нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан №1 от 12 января 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве», указало, что по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм налога на добавленную стоимость, представленные контрагентами лжепредприятия, доказательства действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

По делам об обжаловании действий и решений должностных лиц органов налоговой службы о начислении налогов контрагентам ликвидированных в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц:

Дела данной категории возникают из решений судов о признании недействительным создание юридического лица в связи с нарушениями действующего законодательства при его создании и регистрации, которые носят неустранимый характер, связи с тем, что у юридического лица отсутствует учредитель и руководитель, оно создано без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, не оформляло никаких документов, в том числе и счета-фактуры.

В соответствии с нормами налогового законодательства несоблюдение требований норм налогового законодательства о выставлении плательщиком налога на добавленную стоимость, осуществляющего реализацию товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость, счёта-фактуры лицу, получающему указанные товары (работы, услуги), влечёт исключение из зачёта налога на добавленную стоимость, ранее отнесённого в зачёт.

По последствиям указанные дела перекликаются с делами, по заявлениям об исключении из зачёта НДС по сделкам контрагентов предприятий, признанных лжепредприятиями.

Судебная практика по указанным делам складывается так, что в основном по всем этим делам заявления о признании уведомлений недействительными оставлялются без удовлетворения.

 При этом хотелось бы уточнить, насколько правомерной является сложившаяся практика судов по данному вопросу, и при признании регистрации юридического лица недействительной наступают ли для его контрагента такие же последствия как для контрагента лжепредприятия.

 К примеру, ТОО «А.» обратилось в суд с заявлением к ГУ «Налоговый департамент по ЮКО» об отмене уведомления по результатам налоговой проверки №273 от 21.01.2014года, согласно которому доначислено КПН с юридических лиц-резидентов, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора 1 189 999 тенге и пени 273 089 тенге, НДС – 6 666 379 тенге, пени – 522 057 тенге.

Из материалов дела следует, что ТОО «А.» в 2011 году имело взаиморасчеты с поставщиком ТОО «Г».

ТОО «Г» было зарегистрировано как юридическое лицо и состояло на налоговом учете по НДС в налоговом управлении по Медеускому району г.Алматы с 29.09.2010 года.

Решением СМЭС г.Алматы от 31.05.2013 года по иску прокуратуры г.Алматы регистрация ТОО «Г.» признана недействительной с момента регистрации, в связи с допущенными при его создании нарушениями закона, которые носят неустранимый характер. На основании данного решения налоговым управлением по Медеускому району ТОО «Г.» было снято с учета как налогоплательщик НДС с 01.10.2010 года.

В последующем определением апелляционной судебной коллегии по гражданским и административным делам Алматинского городского суда от 24.07.2013 г. вышеуказанное решение суда было отменено, и в удовлетворении иска отказано.

Постановлением кассационной судебной коллегии Алматинского городского суда от 18.09.2013 г. решение апелляционной судебной коллегии Алматинского городского суда от 24.07.2013 г. оставлено без изменения.

Однако на момент налоговой проверки установлено, что ТОО «Г.» вновь не поставлено на регистрационный учет по налогу на добавленную стоимость.

Согласно п.6 ст.568 НК лица становятся плательщиками налог на добавленную стоимость в первый день месяца, следующего за месяцем, в котором они подали заявление для постановки на регистрационный учет по НДС, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Тем самым, налоговым органом правомерно было произведено исключение из зачета сумм НДС за 3 квартал 2011 года в размере 1 034 726 тенге, 1 квартал 2012 года в размере 2 724 313 тенге.

 ИП Б. обратился в суд с жалобой к ГУ «Налоговое управление по Енбекшинскому району» об отмене уведомления №07000005433 от 07.04.2014 года об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля.

Решением СМЭС ЮКО от 11.07.2014 года в удовлетворении заявления отказано.

 Из материалов следует, что 07 апреля 2014 года ответчиком в адрес заявителя было выставлено уведомление об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля №07000005433, в котором истцу предписано исключить из зачета НДС по облагаемому обороту 1 834 620 тенге путем представления дополнительных ФНО за первый квартал 2011 года с ТОО «A» РНН 600700638370, государственная регистрация которого признана судом недействительной.

Согласно пп.4 п.4 ст.571 НК снятие с регистрационного учета по НДС на основании решения налогового органа по форме, установленной Правительством РК, производится без уведомления налогоплательщика в случае признания недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда.

Принимая во внимание, что государственная регистрация ТОО «А» признана недействительной с момента регистрации и ТОО снято с учета НДС, суд первой инстанции обоснованно отказал в удовлетворении заявления ИП Бокова об отмене уведомления.

Следует наверно внести дополнение в ст.115 и ст.257 НК – вычету не подлежат расходы в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц по решению суда.

В практике суда увеличились дела о признании уведомлений налоговых органов по актам налоговых проверок, где отсутствуют документы, подтверждающие расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода

СМЭС ЮКО рассмотрено дело по заявлению ТОО «Б» к ГУ «Налоговое управление по Сарыагашскому району», ГУ «Налоговый департамент по Южно-Казахстанской области» об отмене уведомления №105 от 28 марта 2014 года. Из материалов дела следует, что в результате проверки выдано уведомление, согласно которого было доначислено: по КПН с юридических лиц – резидентов, за исключением поступлений от организаций нефтяного сектора – 10 254 287 тенге и пеня 2 809 807 тенге, по НДС – 7 899 526 тенге и 2 059 587 тенге пеня. Основанием доначисления КПН и НДС послужило то, что в ходе документальной налоговой проверки было установлено, что у поставщика ТОО «Ж» отсутствуют бухгалтерские документы, в связи, с чем не было возможности проведения встречной проверки ТОО «Ж».

Суд, исследовав все доказательства, пришел к выводу о необоснованности требований и отказал в удовлетворение заявление, так как в соответствии с ч.3 ст.100 НК РК, вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода. Таких документов у ТОО «Ж» отсутствовало.

Также в практике имели место следующие дела:

По делу по иску ТОО «К» к ГУ «Налоговое управление по Абайскому району» о признании действий ответчика незаконными и обязании перевести ТОО «К» с общеустановленного режима налогообложения на специальный налоговый режим на основе упрощенной декларации, установлено, что налоговый орган отказал ТОО в применении специального налогового режима с 2014 года, тогда как ТОО применяло данный режим с 2009 года на основе упращенной декларации.

Налоговый орган обосновал свои действия ссылкой на п.п.5 и 3 ст.428 НК, в соответствии с которым специальный налоговый режим не вправе применять юридические лица, у которых учердитель одновременно является учредителем другого лица, применяющего специальный налоговый режим.

Однако налоговый орган не принял во внимание, что учредитель ТОО во исполнение уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля от 06.01.2011 года перевел другое ТОО на других учредителей. Указанное обстоятельства также не принято судом первой инстанции и в удовлетврении заявления отказано.

Постановлением апелляционной судебной коллегии Южно-Казахстанского областного суда решение суда оставлено без изменение.

Постановлением кассационной судебной коллегии Южно-Казахстанского областного суда решение суда и постановление апелляционной судебной коллегии отменены, принято по делу новое решение об удовлетворении заявления ТОО «К».

Выводы и предложения:

1. Согласно п.п.2 ст.115 НК новой редакции вычету не подлежат: расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке;

Также в п.1 ч.3 ст.257 НК указано, что сумма налога на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, отнесенных в зачет, по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанными судом действительными в гражданско-правовом порядке.

Вышеуказанное противоречит п.20 Нормативного Постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве»: по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.  В этой же связи не подлежат удовлетворению иски, поданные с целью решения в последующем вопроса о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС у контрагента лжепредприятия (например, о действительности сделок).

Возникает необходимость приведение в соответствие п.20 Нормативного постановления с п.п.2 ст.115 и п.1 ч.3 ст.257 НК.

2. По делам об обжаловании действий и решений должностных лиц органов налоговой службы о начислении налогов контрагентам ликвидированных в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц полагаем внести дополнение в ст.115 и 2057 НК – вычету не подлежат расходы в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц по решению суда.

3. Из содержания п.п.2 ст.115 и п.1 ч.3 ст.257 НК следует, что подлежит вынесению судом акт, которым налогоплательщик должен быть признан лжепредприяти­ем на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда. Вопросы прекращения уголовного дела в отношении лиц, занимавшихся лжепредпринимательством, по не реабилитирующим основаниям могут быть разрешены не только судом, но и органом уголовного преследования, тогда как вышеприведенные нормы Налогового Кодекса указывают на судебный акт. Указанное также подлежит разъяснению в Нормативном постановлении Верховного Суда РК.

4. Согласно ч.1 ст.585 НК камеральный контроль - 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.

Одним из способов исполнения уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля является предоставление налогоплательщиком пояснение по выявленным нарушениям. В данном случае в налоговом кодексе не отражено обоснованности, предоставляемого пояснения, так как согласно ст.627 НК налоговый орган вправе проводить тематическую налоговую проверку в случае неисполнения налогоплательщиком уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля. Следует отразить указанный момент в разъяснении Нормативного постановления.

5. Рассмотрения дел об оспаривании результатов налоговой проверки и действий должностных лиц органов налоговой службы регулируется главой 27 ГПК РК.

Рассмотрение дел по главе 27 ГПК не предусматривает продление срока подготовки дела к судебному разбирательству. Дела указанной категории составляет определенную сложность и семидневный срок недостаточным для подготовки дела к судебному разбирательству, в связи, с чем полагаем необходимым внести дополнение в ст.281 ГПК.

**Г.М.Егембердиева**

судья Жамбылского

областного суда

**Проблемные вопросы по спорам о признании**

**действительными сделок, совершенных с лжепредприятиями**

Договор, как соглашение сторон, направленное на возникновение, изменение или прекращение правовых отношений, является неотъемлемым элементом не только предпринимательской деятельности, но и повседневной жизни. Комплекс процессов, из которых состоят договорные правоотношения, настолько широк и специфичен, что одной из неизбежных их особенностей является частое нарушение прав и законных интересов. В судебной практике неизменно присутствуют споры, связанные с нюансами заключения, изменения, расторжения и даже признания договоров действительными в судебном порядке. Как известно, первой и, пожалуй, самой важной стадией процесса заключения сделки, является ее надлежащее оформление, ведь каждый договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующими в момент его заключения.

О негативных налоговых последствиях для юридических лиц, состоявших в гражданско-правовых отношениях с лжепредприятиями, написано немало аналитических статей. Большинство авторов таких статей считают незаконной политику государства по взысканию налогов и штрафов со всех, кто приобретал товары, работы или услуги у компаний, руководитель или учредитель которых был впоследствии привлечен к уголовной ответственности за лжепредпринимательство ([ст. 192](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000165000) УК РК).

Как известно, действия налоговых органов по исключению расходов из вычетов и сумм НДС из зачета основываются на приговорах судов, вступивших в законную силу, согласно которым руководитель или учредитель какой-либо компании привлекался к уголовной ответственности за лжепредпринимательство. В приговорах указывалось, что учрежденная или возглавляемая обвиняемым организация в действительности не реализовывала товары, работы, услуги определенным юридическим лицам. После вступления приговора в законную силу, налоговые органы производили документальные налоговые проверки деятельности таких юридических лиц, по результатам которых налоговый орган исключал расходы из вычетов и суммы НДС из зачета по этим. Налогоплательщики, не согласные с доначислениями КПН и НДС, были вынуждены обращаться в суды с заявлениями об оспаривании вышеозначенных решений налоговых органов с просьбой о признании их незаконными.

Судебные дела можно условно разделить на две категории:

I. Дела по сделкам, совершенным до 01.01.2007 г.;

II. Дела по сделкам, совершенным в период между 01.01.2007 г. и 31.12.2008 г.

 Законодательством не предусмотрены основания и механизм признания действительными сделок, совершенных с лжепредприятием.

Согласно подпункту 2) статьи 115 Налогового кодекса в новой редакции вычетуне подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке.

В соответствиис подпунктом 1) пункта 3 статьи 257 Налогового кодекса в этой же редакции сумма налога на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, отнесенных в зачет, по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре илипостановлении суда, либо признанными судом действительными в гражданско-правовом порядке.

В этой связи контрагенты лжепредприятий стали обращаться в суды с исками к лжепредприятиям о признании сделок действительными.

К примеру, специализированный межрайонный экономический суд города Астаны в принятии таких исковых заявлений отказывает на основании подпункта 1) части 1 статьи 153 ГПК в связи с тем, что заявление н подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Апелляционной судебной коллегией данный отказ по существу признан правильным. В обоснование указано, что проведение налогового контроля в отношении налогоплательщика, совершившего операции с лжепредприятием, а также принятие к нему соответствующих мер и последующее возникновение гражданско-правовых споров являются следствием признания в уголовном процессе лица виновным в создании лжепредприятия. В соответствии с частью 3 статьи 71 ГПК вступивший в законную силу приговор суда имеет преюдициальное значение при рассмотрении этих споров. В силу диспозиции статьи 215УК субъект частного предпринимательства, созданный без намерения осуществлять преступную деятельность, не может совершать действительные сделки. Суды при рассмотрении гражданских дел не вправе входить в обсуждение обвинительных приговоров по статье 215 УК. Вопрос о добросовестности контрагентов необходимо проверять в порядке уголовного судопроизводства и приналичий оснований, предусмотренных главой 51 УПК возобновить производство по делу по вновь открывшимся обстоятельствам.

В исковых заявленияхв качестве ответчиков указаны лжепредприятия, тогда как они должны быть исключены из государственного регистра юридических лиц на основании решения суда об отмене государственной регистрации в связи с вступившим в законную силу приговором или постановлением суда. В этих случаях ответчиков не имеется.

Гражданским законодательством только в одном случае предусмотрено признание сделки действительной.

Согласно пункту 2 статьи 154 ГК, если сделка, требующая нотариального удостоверения, фактически исполнена сторонами или одной из сторон, по своему содержанию не противоречит законодательству и не нарушает прав третьих лиц, суд по заявлению заинтересованной стороны вправе признать сделку действительной. В этом случае последующее нотариальное удостоверение сделки не требуется.

Данное положение никак не может относиться к сделкам между лжепредприятием и его контрагентами, когда приговором суда установлено, что лжепредприятие фактически товары не поставляло, работы не выполняло, услуги не оказывало, а виновное лицо обналичивало денежные средства контрагентов, которые впоследствии возвращало им же, удерживая вознаграждение в определенном размере.

Необходимо обратить внимание на то, что подпунктом 2) статьи 115 и подпунктом 1) пункта 3 статьи 257 Налогового кодекса в новой редакции налогоплательщику изначально запрещено относить на вычет расходы и в зачет суммы НДС по операциям с лжепредприятием, а не предусмотрена обязанность по их последующей корректировке.

Согласно п.19 Нормативного Постановления от 12.01.2009 года в отношении налоговых периодов до 1 января 2007 года следует исходить в соответствии с частью 3 статьи 71 Гражданского процессуального кодекса (далее - ГПК) из преюдициальности фактов, установленных вступившим в законную силу приговором суда по уголовному делу по статье 192 УК. Если приговором установлено, что лжепредприятие в действительности не совершало сделки с данным контрагентом, отнесение последним на вычеты расходов и в зачет сумм НДС по ним является необоснованным на основании пункта 2 статьи 92 и пункта 1 статьи 235 Кодекса Республики Казахстан от 12 июня 2001 года "О налогах и других обязательных платежах в бюджет".

При применении положений данного пункта возникает вопрос, если в приговоре суда не содержатся сведения (не установлено) о совершении сделок лжедпредпрития с контрагентом (заявителем), то есть не содержится конкретного указания на саму сделку и стороны по сделке, вместе с тем приговор как правило содержит такие сведения «преступная деятельность осуществлялась с момента создания юридического лица», либо «с момента создания юридического лица подсудимый заключал фиктивные сделки», «с момента создания лжепредприятия все заключенные сделки носили фиктивный характер», то есть в приговоре суда имеется однозначный вывод, что все сделки заключенные лжепредприятием носили фиктивный характер не отражаются все контрагенты по фиктивным сделкам, в отношении налоговых периодов до 1 января 2007 года возможно ли тогда ссылка на п.19 Нормативного Постановления и соответственно применение п.2 ст. 92, п.1 ст. 235 НК РК для признания необоснованным действий налогоплательщиков отнесения последним на вычеты расходов по КПН и в зачет сумм НДС.

Так, решением СМЭС от 10.04.2009 года удовлетворено заявление ТОО «Д» к ГУ «Налоговое управление по Жаркаинскому району Акмолинской области» о признании незаконным и отмене уведомления от 11 сентября 2008 года об устранении нарушений, письма от 25 декабря 2008 года. Из материалов дела следует, что 11 сентября 2008 года ГУ «Налоговое управление по Жаркаинскому району» со ссылкой на ст.ст. 31, 543 Налогового кодекса РК в адрес ТОО «Д» было направлено уведомление об устранении нарушений выявленных по результатам камерального контроля, а именно: о необходимости провести корректировку НДС по счет-фактуре № 969 за 4 квартал 2004 года по взаимоотношениям с лжепредприятием ТОО «В», сумма НДС к уменьшению зачета составляет 100 079 тенге. Письмом за № 17/6091 от 25 декабря 2008 года налоговое управление обязывает заявителя в соответствии с п.п.1 ст.104 НК РК произвести корректировку сумм по корпоративному подоходному налогу за 2004 год по сделке с ТОО «Василек и К», указав, что вычету по КПН не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, с момента начала преступной деятельности, установленного судом. Из представленных заявителем документов следует, что 22 ноября 2004 года ЗАО «А» , правопреемником которого является ТОО «Д» получило от ТОО «Василек и К», сельхоз.запчасти по счет-фактуре без номера от 22 ноября 2004 года на общую сумму 767 270 тенге, в том числе налог на добавленную стоимость 15%-100 079 тенге, счет оплачен по приходному ордеру от 22 ноября 2004 года. Постановлением и.о. следователя МОФП по Карабалыкскому району С. от 7 декабря 2007 года уголовное дело по обвинению Г. в совершении преступлений, предусмотренных ст.ст. 192,22, ч.1 ст.325 ч.1 УК РК производством прекращено на основании ст. 8 Закона Республики Казахстан «Об амнистии» от 9 января 2006 года и ст. 37 ч.1 п.3 УПК РК.

Решением СМЭС Костанайской области от 26 июня 2006 года ТОО «В» признано банкротом.

Удовлетворяя требования ТОО «Д» СМЭС Акмолинской области исходил из того, что в постановлении органа уголовного преследования о прекращении уголовного дела не указано о совершении заявителем в числе контрагентов ТОО «В» фиктивных сделок, ТОО «В» на момент совершения сделок являлся плательщиком НДС и в подтверждении совершения сделок представлены первичные бухгалтерские документы (счет–фактура, документ об оплате), более того ТОО «В» признано банкротом на основании решения суда и произведена регистрация прекращения действия юридического лица, указанные судебные акты и приказ о ликвидации юридического лица не оспорены в установленном законом порядке. Дело в апелляционном производстве не рассматривалось. Постановлением надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного суда Республики Казахстан от 20 мая 2010 года в возбуждении надзорного производства по пересмотру решения СМЭС Акмолинской области от 10 апреля 2009 года отказано по основаниям, изложенным в решении суда первой инстанции.

Согласно разъяснения Нормативного постановления Верховного Суда от 12.1.2009 года № 1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве (п.1) под лжепредпринимательством следует понимать умышленное создание коммерческой организации, легитимной по форме, без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, преследующие противоречащие действующему законодательству цели и причинившие крупный ущерб гражданину, организации или государству.

В п.11 Нормативного постановления Верховного Суда РК №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о
лжепредпринимательстве»: указано, что реализация товаров, работ, услуг должна учитываться по правилам бухгалтерского и налогового учета. Поэтому, если по уголовному делу будет установлено, что лицо, создавшее лжепредприятие, реализовывало от его имени товары, не учтенные по правилам бухгалтерского и налогового учета, а приобретенные у неизвестных лиц без оформления надлежащих документов, его действия подлежат квалификации как лжепредпринимательство. В этом случае у контрагентов лжепредприятияподлежат исключению из вычетов расходы и из зачета суммы налога на добавленную стоимость (далее - НДС) по этим сделкам. Ущерб, причиненный контрагентам в связи с уплатой в бюджет налогов, а также пени, расценивается как ущерб, причиненный организации и (или) гражданину (индивидуальному предпринимателю), который подлежит взысканию с виновного в лжепредпринимательстве лица.

В соответствии с п.9 Нормативного Постановления Верховного суда Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» исходя из положений статьи 541 Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом налоговой службы уведомление о начисленных суммах налогов и других обязательных платежей в бюджет и пени, в случае несогласия налогоплательщика с ними обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление. Суд проверяет законность начисления оспоренных сумм с учетом выводов, изложенных в акте налоговой проверки.

Акт налоговой проверки может быть обжалован, если налогоплательщик не согласен с его выводами, не повлекшими доначисление сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет, однако влияющими на его права и обязанности, в том числе и в будущих налоговых периодах (например, в части выводов о наличии задолженности по обязательным пенсионным взносам, об уменьшении убытков в проверяемом периоде). Обжалование акта проверки расценивается как обжалование действий должностных лиц органов налоговой службы. Однако допускаются нарушения данных норм.

ТОО «А» обратилось в суд с заявлением к ГУ «Налоговое управление по Аккольскому району» о признании незаконными действий о назначении налоговой проверки и об отмене приказа, предписаний о назначении налоговой проверки от 22 сентября 2009 года за № 113, и акт документальной налоговой проверки № 113 от 02 ноября 2009 года. В материалах дела имеется уведомление о результатах налоговой проверки от 2 ноября 2009 года № 113. При таких обстоятельствах суду следовало прекратить производство по делу с учетом требований п.9 Нормативного Постановления ВС ПК.

Вместе с тем предлагается провести детальный анализ возникшим правоотношениям и нормам подлежащим применению.

Однако если в приговоре не дана оценка взаимоотношениям предприятий, признанных лжепредприятиями с их контрагентами, то есть не устанавливаются обстоятельства, имеющих значение, на мой взгляд, возможно обращение в судебном порядке.

Для правильного разрешения таких споров суды должны уточнять круг лиц, являющихся сторонами сделок, правильно определить предмет иска и проверять наличие доказательств реальности совершения сделки, а также тот факт, что на момент ее совершения поставщик товаров, работ, услуг являлся зарегистрированным налогоплательщиком и плательщиком НДС.

При рассмотрении таких споров необходимо соблюдать юридическую точность в части требований закона к форме, сторонам сделки, предмету исков.

В качестве доказательства совершения сделки истцам необходимо представлять счета-фактуры, накладные, платежные документы, подтверждающие произведенные оплаты за работы, товар или услуги, справка с налогового органа либо копия свидетельства о постановке на учет по НДС.

Счет-фактура является обязательным документом для всех плательщиков НДС. Плательщик НДС обязан при осуществлении оборотов по реализации товаров, работ, услуг выписать получателю указанных товаров, работ, услуг счет-фактуру, в которой указано: 1) по оборотам, облагаемым НДС, – сумму НДС;2) по необлагаемым оборотам, в том числе освобожденным от НДС, – отметку «Без НДС».Счет-фактура является основанием для отнесения в зачет налога на добавленную стоимость (ст. 263 Налогового кодекса).

Таким образом, при предоставлении поставщиком счета-фактуры и свидетельства плательщика НДС, соответствующих требованиям законодательства и не аннулированных на момент отнесения НДС в зачет и расходов на вычеты, контрагент лжепредприятия имел право на отнесение в зачет НДС поставщиков подрядных работ, а также на вычет расходов по операциям с ними.

Согласно пункту 3 статьи 257 Налогового кодекса, сумма НДС не подлежит отнесению в зачет по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм НДС, отнесенных в зачет, по сделкам, признанным судом действительными.

То есть данное положение дает право налогоплательщику в судебном порядке признать действительными свои расходы, понесенные по взаиморасчетам с налогоплательщиком, признанным судом лжепредприятием, и, соответственно, отнести их на вычеты.

Норма, отраженная в пункте 3 статьи 257 Налогового кодекса, введена в действие с 1 января 2009 года, поэтому она не может распространяться на налоговые обязательства по сделкам, совершенным до 1 января 2009 года. В связи с этим организация не вправе восстановить в вычетах расходы по сделкам с лжепредприятием за период до 1 января 2009 года.

Согласно статье 31 Налогового кодекса, исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. Получатель товара (услуг) не имеет возможности контролировать поставщика на предмет исполнения им требований законодательства, включая налоговое законодательство в части правильности исчисления и своевременности уплаты НДС в бюджет.

Налоговый контроль относится к компетенции налоговых органов п.п.2) п.1 ст.19 Налогового кодекса).

Лжепредпринимательство организации не доказывает автоматически, что его контрагентами не получен товар или услуга от него.

Особенности рассмотрения дел данной категории

Анализ рассмотренных дел показывает, что практика рассмотрения по делам данной категории дел в судах области и Республики является единообразной.

Так, направляя в адрес налогоплательщиков уведомления об устранений нарушений налогового законодательства, налоговые органы исключали у последних из зачета по НДС суммы налога по выставленным счет-фактурам, а также из вычетов по КПН расходы по приобретению товаров, услуг и предлагали им самостоятельно произвести корректировку НДС, исключив его из зачета путем подачи дополнительной декларации.

Налогоплательщики обращаются в суд с заявлениями об обжаловании данных уведомлений.

Отказывая в удовлетворении требований заявителям о признании незаконными уведомлений налогового органа, суды исходили из преюдициальности вступивших в законную силу приговоров, постановлений суда, которым установлено, что имело место лжепредпринимательство с момента образования юридического лица, из чего следует, что сделок фактически не было.

Дела данной категории судами правильно рассматриваются по главе 27 ГПК, так как в данном случае в судебном порядке оспариваются решения налоговых органов, в результате которых на гражданина или юридическое лицо наложена какая-либо обязанность или они привлечены к ответственности (имущественной).

Так, заявители ТОО «Ж», ТОО «А», ТОО «А», ТОО «С», ТОО «К», ТОО «Компания К», ТОО «Р», ТОО «Б», ТОО «В», ТОО «Б. С.», ТОО «Б. С. Д.» и другие просили признать незаконными и отменить уведомления налогового органа об устранении нарушений по результатам камерального контроля при составлении налоговой отчетности по товарам, работам и услугам, приобретенным в течение налогового периода по отнесению в зачет сумм НДС по взаиморасчетам с предприятиями, регистрация которых в органах юстиции отменены на основании решений суда, по отдельным предприятиям имеются приговора, постановления суда о признании их лжепредприятиями.

Практически по всем указанным делам заявители основаниями своих требований указывали следующее:

- уведомление об устранении нарушений является незаконным, поскольку отсутствуют данные об аннулировании свидетельства о снятии с регистрационного учета по НДС поставщиков;

- сделки не оспорены и не признаны недействительными;

- как получатели товара заявители не должны нести ответственность за налоговые обязательства поставщиков, т.е. лжепредприятий;

- заявитель совершал сделки с поставщиком, впоследствии признанным лжепредприятием до вынесения соответствующего приговора и не мог предполагать, что поставщик будет признан таковым, из чего следует, что исполнение одним налогоплательщиком налогового обязательства не должно ставиться в зависимость от ненадлежащего исполнения обязательства другим налогоплательщиком;

- ущерб уже возмещен учредителями данных лжепредприятий по приговорам суда;

- заявители как получатели товаров, не имеет возможности и права контролировать поставщика на предмет исполнения им требований законодательства, исполнение налогового обязательства исполняется налогоплательщиком самостоятельно;

- регистрация данных предприятий в органах юстиции не признана недействительной, а отменена решением суда, поэтому выставление уведомлений является незаконной.

Оспариваемые заявителями уведомления налоговыми органами выносились по итогам камерального контроля, в связи с тем, что заявителями были отнесены в зачет суммы НДС и на вычеты по КПН по счетам-фактурам за полученные товары от поставщиков, признанных по приговору, постановлению суда №2 г. Тараз по уголовным делам в отношении К.К.А., Б.Т.К., П.Д., в то время, как заявители не имели права на зачет и вычеты указанных сумм.

Отказывая в удовлетворении заявлений всем указанным заявителям, суды исходили из преюдицинальности обстоятельств, установленных приговором суда о том, что в период с 01.01.2011 года по 30.09.2012 года у К.К.А. возник преступный умысел, направленный на совершение сделок без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, путем предоставления субъектам предпринимательской деятельности счетов-фактур, без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров, с целью получения материальной выгоды и личного обогащения, освобождения последних от уплаты налога на добавленную стоимость, путем увеличения зачетной части данного вида налога и с причинением крупного ущерба государству. К.К.А. реализуя свой преступный умысел, направленный на извлечение имущественной выгоды без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, за определенную плату, заведомо зная об отсутствии в активе ИП «Б.» товарно-материальных ценностей, учтенных по правилам бухгалтерского и налогового учета, совершал сделки без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров в период с 01.01.2011 года по 30.09.2012 года с противоправной целью – увеличения зачетной части налога на добавленную стоимость. Имея в наличии печать «ИП Б.» осуществлял выписку бухгалтерских документов от имени Б. различным субъектам предпринимательской деятельности без фактического выполнения работ, оказания услуг, отгрузки товаров.

Действиями К.К.А. причинен крупный ущерб государству в виде неуплаченных в бюджет налогов в сумме 100 761 926 тенге.

Решением Специализированного межрайонного экономического суда Жамбылской области от 19.11.2013 года регистрация ТОО «У» была отменена в связи с тем, что с момента регистрации данное юридическое лицо предпринимательской деятельностью не занималось в этой связи Департаментом по борьбе с экономической и коррупционной преступностью по Жамбылской области по факту создания коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов, извлечение иной имущественной выгоды, 02.05.2013 года в отношении ТОО «У» было возбуждено уголовное дело по части 1 статьи 192 УК.

 На основании данного решения, Налоговым управлением аннулировано свидетельство регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость ТОО «У» с 01.10.2009 года.

В соответствии с подпунктом 4) статьи 571 НК РК при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда снятие с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость производится по решению налогового органа с даты постановки на такой учет.

Таким образом, Налоговым управлением в соответствии со статьями 585 – 587 Налогового кодекса, в целях возмещения причиненного Государству ущерба, выставлено уведомления об устранении нарушений налогового законодательства.

Аналогичное ситуация имеет место и в отношении ТОО «В», ТОО «К», ТОО «В.Э.М.» регистрация которых также решениями Специализированного межрайонного экономического суда от 19.11.2013 года были отменены в связи с тем, что с момента регистрации данные юридические лица предпринимательской деятельностью не занимались в это связи департаментов по борьбе с экономической и коррупционной преступностью по Жамбылской области по факту создания коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность, имеющее целью освобождение от налогов, извлечение иной имущественной выгоды, 22.08.2013 года в отношении ТОО «В», 16.02.2013 года в отношении ТОО «К» возбуждены уголовные дела по части 1 статьи 192 УК, которые в последствии прекращены в следствие акта амнистии.

Приговором суда № 2 г. Тараз от 06.03.2014 года установлено, что гр. П. Д. с целью извлечения имущественной выгоды и освобождения от уплаты налогов, без намерения осуществлять законную предпринимательскую деятельность зарегистрировал на имя П.В.В. – ТОО «О», на имя Б. Л. – ТОО «У»тем самым создал лжепредприятия.

Вышеуказанные лжепредприятия не являлись фактическими поставщиками товаров (работ, услуг), и соответственно, они не являлись плательщиками НДС, а потому у предприятий, которым были выставлены счета-фактуры этими лжепредприятиями, отсутствовало право на зачет сумм НДС.

Счета-фактуры, выставленные лжепредприятиями, не являющихся поставщиками и плательщиками НДС и выписанные от их имени документы не могли быть признаны достоверными доказательствами совершения сделок, а также несения расходов, связанных с получением совокупного годового дохода, предусмотренных статьей 85 Налогового кодекса.

 Наличие объектов обложения КПН и НДС предполагает предпринимательскую деятельность, а при лжепредпринимательстве реализация товаров, работ, услуг не производится, объекты налогообложения отсутствуют.

Во всех рассмотренных делах суды пришли к выводу о том, что уведомления вынесены на основании камерального контроля, изучения и анализа налоговой отчетности, представленной самими же налогоплательщиками. Приговор же явился основанием для изучения и анализа налоговой отчетности в порядке статьи 587 Налогового кодекса, в соответствии с которой при выявлении нарушений по результатам камерального контроля оформляется по нарушениям с высокой и средней степени риска уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений. Исполнение уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, осуществляется налогоплательщиком (налоговым агентом) в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем его вручения (получения).

Суды, исходя из того, что указанные в счет-фактурах лжепредприятия не являются поставщиками, а суммы НДС по этим счет-фактурам не поступила в бюджет и не может быть отнесена заявителем в зачет, то выставление оспариваемого уведомления о необходимости самостоятельного устранения ошибок налоговой отчетности по взаиморасчетам с указанными лжепредприятиями является правомерным и соответствующим принципам обязательности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет и определенности налогообложения.

Доводы заявителей о том, что:

- сделки не оспорены и не признаны недействительными;

- заявитель совершал сделки с поставщиком, впоследствии признанным лжепредприятием до вынесения приговора и не мог предполагать, что поставщик будет признан таковым, из чего следует, что исполнение одним налогоплательщиком налогового обязательства не должно ставиться в зависимость от ненадлежащего исполнения обязательства другим налогоплательщиком обоснованно признаны судами несостоятельными, поскольку этими обстоятельствами не опровергаются установленные приговором суда факты лжепредпринимательства и факты не поступления от них в бюджет сумм НДС, зачтенные заявителями и вычеты по КПН.

Указанные гражданские дела, рассмотренные судами первой инстанции, постановлениями апелляционной судебной коллегии оставлены без изменения.

Вместе с тем при рассмотрении дел указанной категории возникает вопрос о двойном налогообложении. Так, по приговору суда с осужденного признанного лжепредпринимателем взыскивается ущерб в виде начисленного НДС, в последующем после признания приговором суда контрагента лжепредприятием налоговый комитет доначисляет налогоплательщику тот же НДС, в результате имеет место двойное налогообложение.

Действия налогового комитета по доначислению НДС на предприятие якобы получившее товар, услугу от лжепредпринимателя являются правомерными и основаны на нормах Налогового кодекса и суды соответственно выносят решения, руководствуясь действующим законодательством.

В данном случае факт взыскания в порядке уголовного судопроизводства с осужденных сумм в возмещение ущерба в виденачисленных лжепредприятию налогов не является основанием для освобождения его контрагентов от исполнения прямо предусмотренных Налоговым кодексом обязанностей.

Выводы и предложения:

Оспаривая уведомления налоговых органов, заявители указывают, что сделки между ними и лжепредприятиями фактически состоялись, товар (услуги) получены. Данные доводы заявителей не принимаются во внимание, поскольку суды исходят из преюдициальности вступивших в законную силу приговоров суда, которым установлено, что имело место лжепредпринимательство поставщиков с момента образования юридического лица, из чего следует, что сделок фактически не было.

При этом не исключается, что между сторонами, возможно, имело место реальная сделка, которое подтверждается представленными доказательствами. Не исключено и наличие между лжепредприятием и контрагентом договоренность о совершении фиктивных сделок, однако эти обстоятельства в приговорах не отражаются и не исследуются, а экономический суд не исследует данные обстоятельства, поскольку указанное входит в компетенцию следственных органов и суда, рассматривающего уголовное дело.

В связи с чем, предполагается, что лжепредпринимательство может иметь место не с начала деятельности, а с какого-то определенного периода, что не исключает совершение в этот период реальных сделок, что должно быть отражено в приговоре (какие сделки фактически имели место, каких не было). При этих обстоятельствах с достоверностью можно говорить о преюдиции приговора в отношении конкретных сделок.

Поэтому при рассмотрении уголовных дел, судам следует обращать особое внимание на соблюдение требований изложенных в Нормативном постановлении (в частности в пункте 5), более детально исследовать доказательства и обстоятельства по каждой сделке.

Отразить в [Нормативном постановлени](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000961583)и Верховного Суда №1 от 12.02.2009 года нормы, согласно которой исключение расходов из вычетов и сумм НДС из зачета по налоговым периодам до 01.01.2009 года не должно производиться в отношении добросовестных контрагентов, которые вправе доказать реальность совершения сделок в судах при рассмотрении дел об оспаривании уведомлений налоговых органов о доначислении КПН и НДС, о признании сделок действительными, инициированных такими контрагентами либо исключить для них административную ответственность, поскольку в данном случае имеется отсутствие в действиях контрагента состава правонарушения, который на момент совершения сделки не мог знать оеголжепредпринимательстве.

В [Налоговый кодекс](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000921537) внести дополнение о том, что налоговые последствия совершения сделок с лжепредприятиями, предусмотренные [п. 2) ст. 115](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000934302) и [п/п. 5) п. 1 ст. 258](http://online.zakon.kz/Document/?link_id=1000946568) НК РК, не должны применяться к налогоплательщикам при наличии следующих обстоятельств:

1. наличие справки с налогового органа о регистрациипоставщика в качестве налогоплательщика и плательщика НДС в период дозаключением сделки с потенциальным поставщиком товаров, работ или услуг.

2. отражение в приговоре обстоятельств действительности совершения каждой сделки с лжепредприятием.

**Ғ.И.Натбаев**

заместитель директора

по правовым вопросам

Палаты предпринимателей

Южно-Казахстанской области

**Защита прав и законных интересов субъектов предпринимательства, снижение административных барьеров**

1. О Национальной Палате предпринимателей Республики Казахстан «Атамекен».

Как Вам известно, Национальная Палата предпринимателей Республики Казахстан была создана 12 сентября 2013 года совместным решением Правительства Республики Казахстан и Национальной экономической палаты Казахстана «Союз Атамекен» с целью формирования благоприятных условий для развития [предпринимательства](https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9F%D1%80%D0%B5%D0%B4%D0%BF%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D0%BC%D0%B0%D1%82%D0%B5%D0%BB%D1%8C%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE) на основе эффективного партнёрства бизнеса и власти. Деятельность Палаты предпринимателей регулируется Законом Республики Казахстан ["О Национальной Палате предпринимателей Республики Казахстан"](http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z1300000129) №129-V от 4 июля 2013 года.

В соответствии с Законом «О Национальной палате предпринимателей Республики Казахстан» все субъекты предпринимательства являются членами Национальной палаты.

Основными целями и задачами Национальной палаты предпринимателей Республики Казахстан являются усиление переговорной силы бизнеса с Правительством и государственными органами, защита прав и интересов предпринимателей и обеспечение широкого охвата и вовлеченности всех предпринимателей в процесс формирования законодательных и иных нормативных правил работы бизнеса и другое.

За 2014 год в Палату предпринимателей Южно-Казахстанской области поступило более 500 обращений субъектов предпринимательства, 151 из них по линии защиты прав предпринимателей.

По характеру поступивших обращений 43% составляют жалобы на действия органов архитектуры, земельных отношений и вопросы пользования недрами. 28% составляют жалобы на уголовные, административные, гражданские дела и незаконные проверки. 21% составляют жалобы на действия налоговых и таможенных органов.

В целях досудебного урегулирования спорных вопросов между предпринимателями и государственными органами при Палате совместно с Департаментом государственных доходов создана Контактная группа.

В рамках совместных заседаний Контактной группы с участием предпринимателей до настоящего времени рассмотрено 14 вопросов субъектов предпринимательства, положительно решено 7 вопросов.

2. Анализ обращений предпринимателей по защите прав

Хотелось бы остановиться на некоторых вопросах в сфере налогообложения и таможенного регулирования, в рассмотрении которых Палата принимала участие.

В Палату обратились ТОО «Алтын кум» и ТОО «Алекс», деятельностью которых является добыча полезных ископаемых.

Содержание обращений заключается в следующем: Органами государственных доходов по результатам произведенных налоговых проверок данных предприятий было доначислен налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ). В соответствии с пунктом 1 статьи 341 Налогового кодекса Республики Казахстан налоговой базой для исчисления налога на добычу полезных ископаемых является стоимость объема добытых недропользователем за налоговый период общераспространенных полезных ископаемых, подземных вод и лечебных грязей. В целях исчисления налога на добычу полезных ископаемых стоимость добытых недропользователем за налоговый период общераспространенных полезных ископаемых, подземных вод и лечебных грязей определяется исходя из средневзвешенной цены их реализации, определяемой за налоговый период (п.2 ст.341Кодекса).

Однако по результатам проверки налоговый орган доначислил НДПИ, так как для исчисления НДПИ в основу взята стоимость реализации только извлеченного из недр песка, воды, иные составляющие конечной продукции (очищение от пылевидных примесей, отделению глинистых комков при реализации песка по ТОО «Алтын кум»; тара, крышка, этикетка, углекислый газ при реализации подземных и минеральных вод - ТОО «Алекс») при исчислении не учтены.

ТОО «Алтын кум» обратилось с иском в СМЭС ЮКО к Налоговому управлению по г. Арысь об отмене дополнительно начисленного НДПИ. Решением СМЭС ЮКО от 22.07.2013г. уведомление налогового органа отменено. Однако постановлением апелляционной судебной коллегии по гражданским и административным делам Южно-Казахстанского областного суда от 02.10.2013 года решение суда отменено, в удовлетворении заявления Товарищества отказано. Постановлением кассационной судебной коллегии Южно-Казахстанского областного суда от 28.11.2013 года постановление апелляционной судебной коллегии оставлено без изменения. Постановлением Надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан постановление апелляционной судебной коллегии, постановление кассационной судебной коллегии Южно – Казахстанского областного суда оставлено без изменений.

Аналогичная ситуация по ТОО «Алекс».

Палатой предпринимателей по указанным обращениям направлено обращение в Генеральную прокуратуру Республики Казахстан за разъяснением указанной проблемы. Из содержания ответного письма Генеральной прокуратуры следует, что при исчислении НДПИ следует учитывать только стоимость добытого полезного ископаемого. Т.е. иные составляющие конечной продукции при исчислении не учитываются. В связи с двояким трактованием нормы Налогового кодекса предприниматель вынужден дважды оплачивать налог на продукцию, так как кроме НДПИ он оплачивает НДС на произведенный товар. Палатой инициирован вопрос внесения изменений в Налоговый кодекс.

Пример по 2–ому вопросу «Проблемы по возврату НДС в зоне СЭЗ»: на территории СЭЗ «Оңтүстік» действует ТОО «Хлопкопром-Целлюлоза», специализированное на производстве хлопковой целлюлозы. Данное предприятие является одним из первых участников специальной экономической зоны и одним из наиболее успешных и стабильных.

Налоговым управлением СЭЗ «Оңтүстік» НД по ЮКО дополнительно начислено НДС. Причиной доначислений явилось приобретение товариществом за этот период товаров (с НДС) и дальнейшее отнесение сумм НДС в зачет, что налоговым органом признано как неправомерное отнесение в зачет.

Статья 244-2 Налогового кодекса РК предусматривает, что реализация на территорию СЭЗ товаров, полностью потребляемых при осуществлении деятельности по определяемому Правительством РК перечню облагается налогом на добавленную стоимость по нулевой ставке. И далее в статье расписываются подтверждающие документы и порядок оформления.

Предприятие вынуждено было обратиться в специализированный межрайонный экономический суд ЮКО с иском к Налоговому управлению СЭЗ «Оңтүстік», которым была назначена судебно-экономическая экспертиза. Институт судебной экспертизы по ЮКО заключением от 06.05.2014 года подтвердил правомерность отнесения в зачет рассматриваемых сумм НДС. Решением суда от 12 мая 2014 года, в последствии оставленной в силе постановлением апелляционной судебной коллегии Южно-Казахстанского областного суда от 24 июля 2014 года в иске отказано.

Постановлением кассационной судебной коллегии Южно-Казахстанского областного суда от 06 октября 2014 года в удовлетворении искового заявления ТОО отказано.

НПП РК направлено обращение в Комитет государственных доходов Министерства Финансов Республики Казахстан за разъяснением указанной нормы. Из содержания ответного письма КГД МФ РК следует, что в соответствии с п.1 ст.256 Налогового кодекса РК, если иное не предусмотрено главой 34 Кодекса, при определении суммы налога, подлежащей взносу в бюджет получатель товаров, работ, услуг, являющийся плательщиком НДС в соответствии с пп 1 п.1 ст.228 Налогового кодекса имеет право на зачет сумм НДС.

ТОО «Хлопкопром-Целлюлоза» направило ходатайство в Надзорную судебную коллегию по гражданским и административным делам Верховного суда Республики Казахстан о пересмотре в порядке надзора решения и постановлений судов ЮКО. Постановлением Надзорной коллегии Верховного суда РК (11.02.2015г) дело направлено на новое рассмотрение в апелляционной коллегии ЮКО суда.

 «Незаконное начисление налогов за размещение информационной вывески на коммерческих объектах (объектах торговли) как за наружную рекламу»:

В практике Палаты предпринимателей имеются случаи обращения субъектов предпринимательства о предъявлении органами государственных доходов (ранее налоговых органов) уведомлении об оплате за размещение наружной (визуальной) рекламы.

 В ходе рассмотрения обращений Палатой было установлено, что многие предприниматели разместившие на объекте предпринимательства (кафе, магазины, компании и т.д.) вывески о реализуемых товарах, работах и услугах включены отделом архитектуры и градостроительства города в реестр плательщиков за размещение наружной (визуальной) рекламы. В последующем данный реестр передаётся в органы государственных доходов.

В соответствии со статьёй 11 Закона РК «О рекламе»  к объектам наружной (визуальной) рекламы не относятся следующие объекты рекламы, размещаемые предприятиями торговли, общественного питания, сферы бытовых услуг: вывеска; оформление витрин и окон; информация о режиме работы; внутреннее оформление помещений.

Неоднократные письма, направленные в адрес органов архитектуры результатов не дало. В этой связи предпринимателем ИП Пернебековой было внесено исковое заявление, в ходе рассмотрения которого в специализированном межрайонном экономическом суде было доказано, что вывеска размещенная на объекте предпринимательства при входе в магазин не относится к наружной (визуальной) рекламе.

Все вышеуказанные примеры свидетельствуют о необъективном и предвзятом рассмотрении вопросов предпринимателей государственными органами. Все ошибки и недочеты допущенные при первичной проверке, покрываются ими путем составления актов и выдачей уведомлений, которые в свою очередь могут быть обжалованы только в судебном порядке. Загружая судебные органы затяжными и сложными делами. Выходом в данной ситуации было бы обязательное применение досудебного порядка урегулирования таких споров и правовое его оформление, дающее возможность государственному органу «безболезненного» отказа от результатов проверок.

3. О привлечении Палаты предпринимателей ЮКО к участию в судебном заседании.

Как уже отмечалось выше, одним из функций НПП является правовая защита интересов предпринимателей, в том числе и в судебных органах.

Согласно ст.53 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан третьи лица, не заявляющие самостоятельных требований на предмет спора, могут вступить в процесс на стороне истца или ответчика до вынесения судом первой инстанции решения по делу, если оно может повлиять на их права или обязанности по отношению к одной из сторон. Они могут быть привлечены к участию в деле также по ходатайству сторон и других лиц, участвующих в деле, или по инициативе суда.

Так, по поступившим в региональную палату предпринимателей обращениям, в целях защиты прав и законных интересов предпринимателей было заявлено всего 15 ходатайств о привлечении Палаты предпринимателей ЮКО в качестве третьих лиц, не заявляющих самостоятельных требований. Однако, судами первой инстанции удовлетворено всего 3 ходатайства из 15 ходатайств. В удовлетворении 12 отказано.

В связи с указанным обстоятельством предприниматели лишены предоставленной им Законом возможности пользоваться поддержкой и защитой Палаты при рассмотрении дела в суде. Так как зачастую не все предприниматели в состоянии нанять высококвалифицированных, соответственно дорогостоящих адвокатов, для защиты своих интересов. Тогда как, на стороне государственных органов целый штат специалистов-юристов.

В связи с тем, что одной из задач НПП Республики Казахстан «Атамекен» является представление, защита прав и законных интересов субъектов предпринимательства считаем, что в соответствии с законодательством Казахстана, при заявлении вышеуказанных ходатайств в суде, для обеспечения равноправия и состязательности сторон, судам необходимо привлекать территориальные организации НПП РК «Атамекен» в качестве третьих лиц.

4. О проблемах, выявленных РПП ЮКО в правоотношениях с государственными органами.

По вопросу правоотношений предпринимателей с иными государственными органами, можно рассказать о том, что Палатой предпринимателей осуществлен мониторинг вопроса судебной защиты прав предпринимателей за 2014 год. Мониторингом установлено нарушения действующего законодательства Республики Казахстан, например, многие руководители государственных учреждений, созданных акиматом г.Шымкент, превышают полномочия предоставленные им учредительными документами.

В ходе участия в судебных разбирательствах по искам государственных органов к предпринимателям либо предпринимателей к государственным органам Палатой было установлено, что представители отделов акимата города Шымкент принимают участие в судах ЮКО по доверенностям, выданным руководителем того или иного отдела. Данные отделы акиматом города Шымкент созданы в форме государственных учреждений.

В соответствии с ч. 6 ст. 167 Гражданского кодекса РК доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это его учредительными документами, и скрепляется печатью этой организации, если данное лицо в соответствии с законодательством Республики Казахстан должно иметь печать.

Согласно ст. 164 Закона РК «О государственном имуществе» государственное учреждение, являющееся государственным органом, создается на основе законодательства Республики Казахстан и индивидуальных правовых актов о создании государственного органа и действует на основании положений об этом учреждении.

Однако, многие руководители отделов акимата города Шымкент выдают доверенности, не имея на то полномочий по Положению об отделе.

 Более того, при участии в судебных разбирательствах установлены случаи передачи полномочий лицам, не состоящим в трудовых отношениях с государственным учреждением. Так, к примеру, руководителем ГУ «Отдел ЖКХ г. Шымкент» передана доверенность на представление интересов государственного учреждения в судах лицу, не состоящей в трудовых отношениях с Отделом ЖКХ. Тогда как, согласно Положения об отделе ЖКХ, руководитель отдела вообще не уполномочен передоверять свои права путем выдачи доверенности.

В результате чего, вышеперечисленные доверенности не имеют юридической силы.

Палатой предпринимателей ЮКО 07.04.2015г. направлено в прокуратуру ЮКО письмо о проведении проверки по вопросу правомерности действий руководителей государственных учреждений акимата города Шымкент по передоверию полномочий представлять интересы государственного учреждения в судах и принятии мер прокурорского реагирования.

Подводя итоги выступления, хотелось бы процитировать слова Президента, который в своем послании отметил, что – «Отечественное предпринимательство является движущей силой нового экономического курса.

В настоящее время существующие перекосы в системе налогообложения малого и среднего бизнеса препятствуют их развитию и росту.»

В связи с этим нашей с Вами задачей является выявление данных перекосов и принятие существенных мер по их устранению. Так как, развитие и рост предпринимательства в стране в интересах нашего государства.

**Н.Т. Дайырбеков**

начальника правового отдела

Департамента государственных доходов

по Южно-Казахстанской области

 Құрметті семинарға қатысушалар! Өздеріңізге белгілі, ҚР Салық кодексінің 26 бабының талабына сәйкес Салық төлеушінің Қазақстан Республикасының салық заңнамасына сәйкес мемлекет алдында туындайтын міндеттемесі салық міндеттемесі деп танылады, оған орай салық төлеуші салық органында тіркелу есебіне тұруға, салық салу объектілерін және (немесе) салық салуға байланысты объектілерді айқындауға, салықты және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді, сондай-ақ олар бойынша аванстық және ағымдағы төлемдерді есептеуге және төлеуге, салықтық нысандарды жасауға, салық тіркелімдерін қоспағанда, салықтық нысандарды салық органына белгіленген мерзімде табыс етуге міндетті.

Қазіргі таңда жоғарыдағы құрылтайшылар құрамын, басшылар құрамын ауыстыру арқылы салық және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдерді төлеуден жалтарудан басқа, мемлекеттік кірістер органдарымен салық төлеушілерге жолданған салықтық тексеру актілері нәтижесі бойынша хабарламалардың күшін сот – экономикалық сараптамасын басшылыққа алып жою жағдайларына жол берілуде. Атап айтқанда:

1. Абай ауданы бойынша мемлекеттік кірістер басқармасымен Қаржы полициясы қаулысының негізінде жүргізілген салықтық тексеру қорытындысымен «МИН Лтд» ЖШС-не 01.11.2013ж. № 188 акті түзіліп, 63 млн. тенге Корпоративтік табыс салығы, 38 млн. тенге Қосымша құн салығы, барлығы 103 млн. тенге салықтар қосымша есептелген.

Аталған ЖШС-нің басшылығына қатысты қылмыстық іс қозғалуына байланысты, мемлекеттік кірістер басқармасы Қазақстан Республикасы Салық кодексінің 638 бабының 4 тармағы талабына сәйкес «МИН Лтд» ЖШС-не салықтық тексеру актілері нәтижесі бойынша хабарлама жолдамаған.

Өз кезегінде, салықтық тексеру қорытындысымен келіспестен ЖШС басшылығы қаржы полициясына салықтық тексеру актісі бойынша сот – экономикалық сараптамасын тағайындау туралы арыз берген. Қаржы полициясы департаментінің 03.12.2014ж. қаулысымен сот сараптамасы тағайындалып, сараптама жүргізу Әділет министрлігінің сот сараптамасы орталығының ОҚО бойынша филиалына берілген.

Жүргізілген сот сараптамасы қорытындысы 13.01.2014ж. түзіліп, «МИН Лтд» ЖШС-не 01.11.2013ж. түзілген салықтық тексеру актісінде көрсетілген қосымша салық сомасы 103 млн. тенгеден 35 млн. тенге дейін кемітілген.

Яғни, сот сараптамасы мамандары «МИН Лтд» ЖШС-гі басшылығымен берілген құжаттарға сәйкес, салық органы негіздерін назардан тыс қалдыра отырып, қосымша салық сомаларын кеміткен.

Нәтижесінде, қаржы полициясы сот сараптамасы қорытындысын басшылыққа алып, қосымша есептелген салық сомалары қылмыстық іс қозғау жеткіліксіз деген негізбен ЖШС-нің басшылығына қатысты қылмыстық істі қысқарту туралы 19.02.2014ж. шешім қабылдаған.

Өз кезегінде, Мемлекеттік кірістер басқармасы «МИН Лтд» ЖШС-не қатысты түзілген акті күшінде болуына байланысты, қылмыстық іс бойынша жұмыстар біткен соң, 12.03.2014ж. Қазақстан Республикасы Салық кодексінде белгіленген тәртіпте ЖШС-не салықтық тексеру актілері нәтижесі бойынша хабарлама жолдаған.

«МИН Лтд» ЖШС-гі 15.08.2014ж. сатылып, 05.09.2014ж. «Риф-Лайн строй плюс» ЖШС-гі атымен қайта тіркеуден өткен. ЖШС-нің бет есебінде 103 млн. салық берешегі барлығына байланысты ОҚО бойынша мамандандырылған ауданаралық экономикалық сотына 01.11.2013ж. салықтық тексеру актілері нәтижесі бойынша хабарламаның күшін жою туралы талап арыз түсірген.

Талап арыз 27.03.2015ж. қаралып, сотпен Мемлекеттік кірістер басқармасының хабарламасы күші жойылған.

Осы сот шешіммен танысу барысында, сот хабарламаның қаржы полициясының қылмыстық істі қозғаудан бас тарту туралы қаулысы қабылданып болған соң салық төлеушіге тапсырылғанын анықтай отырып, хабарлама акті біткен күні түзілген деген негізбен сот шешімінің салық төлеуші пайдасына қабылдануына жол берген.

Сонымен қатар, сот өз шешімінде сот сараптамасын негізге ала отырып, салық органдары 103 млн. тенге салық берешегін төлеуді негізсіз талап етті деген тоқтамға келген.

Яғни, сот жоғарыдағы мән-жайларды басшылыққа ала отырып, мемлекеттік кірістер басқармасы хабарламасының күшін жойған.

Қазақстан Республикасының 18 бабының талабына сәйкес Қазақстан Республикасының салық органдары өз құзыреті шегінде салықтардың және бюджетке төленетін басқа да міндетті төлемдердің түсуін қамтамасыз етуді жүзеге асыратын, сондай-ақ Қазақстан Республикасының заңнамасында көзделген өзге де өкілеттіктерді орындайтын мемлекеттік кіріс органдары (бұдан әрі – салық органдары) болып табылады.

Салық органдарының жүйесі уәкілетті органнан және уәкілетті органның облыстар, Астана және Алматы қалалары, аудандар, қалалар мен қалалардағы аудандар бойынша аумақтық бөлімшелерінен, сондай-ақ ауданаралық аумақтық бөлімшелерінен тұрады.

Демек, салық органдары салық салу саласындағы бірден-бір уәкілетті орган болып табылады.

Салықтық тексерулер жүргізу барысында салық органдары салық төлеуші ұсынған құжаттармен шектелместен, қарсы тексерулер жүргізу, салық төлеушінің көрсеткен мәліметтерін пирамида жүйесі арқылы салыстыру, тексеру, құжаттардың шынайылығын анықтау жұмыстарын атқарады.

Ал, сот сараптамасы, тек салық төлеуші ұсынған құжаттар негізінде жүргізіледі және қорытындыда сараптама ұсынылған құжаттар негізінде жүргізілгені анық көрсетіледі.

Сонымен қатар, Қазақстан Республикасы Азаматтық іс жүргізу кодексінің 96 бабының талабына сәйкес сарапшының қорытындысы сот үшін міндетті болып табылмайды.

Алайда, осы жоғарыда аталып өткен мән-жайлар назарға алынбастан, сотпен жоғарыдағы талап арыз бойынша бір жақты шешім қабылданып отыр.

Яғни, бұл жағдай келешекте мемлекеттік кірістер органдарының салықтық тексеру туралы хабарламаларын сот сараптамасы арқылы күшін жою тәжрибесі қалыптасуына негіз болғалы тұр.

Сол себепті, Сіздерге осы мән-жайларды баяндай отырып, мұндай сот тәжірибесіне жол бермеу қажеттілігіне назар аударуды сұраймын.

**Т.С.Уразова**

судья Западно-Казахстанского

областного суда

**Особенности рассмотрения дел об обжаловании уведомлений**

 **налогового органа по результатам камерального контроля**

В соответствии со ст.585 НК РК камеральный контроль - 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.

 Цель камерального контроля - предоставление налогоплательщику права самостоятельного устранения нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля, путем постановки на регистрационный учет в налоговых органах и представления налоговой отчетности в соответствии со статьей 587  настоящего Кодекса и уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет.

 Камеральный контроль проводится путем сопоставления налоговой отчетности, сведений иных государственных органов об объектах налогообложения и объектах, связанных с налогообложением, сведений, полученных из различных источников информации, по деятельности налогоплательщика, имеющихся в органах налоговой службы, друг с другом.

      Камеральный контроль проводится за соответствующий налоговый период после истечения срока представления налоговой отчетности за такой период, установленного настоящим Кодексом.

В случае выявления нарушений по результатам камерального контроля оформляются: уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений;     извещение о нарушениях, выявленных по результатам камерального контроля, с приложением описания выявленных нарушений.

      При выявленных по результатам камерального контроля, осуществляется налогоплательщиком в течение тридцати рабочих дней со дня, следующего за днем его вручения.

     В случае согласия с указанными в уведомлении нарушениями налогоплательщик представляет в налоговые органы налоговую отчетность за период, к которому относятся выявленные нарушения.

      В случае несогласия с указанными в уведомлении нарушениями налогоплательщик налоговый агент представляет один из следующих документов:

      1) пояснение по выявленным нарушениям на бумажном или электронном носителе – в налоговый орган, направивший уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля;

      2) жалобу на действия должностных лиц налоговых органов по направлению уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, – в вышестоящий орган налоговой службы.

Нормативным постановлением Верховного Суда РК определено, что при рассмотрении гражданских дел об обжаловании уведомлений по результатам камерального контроля 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 об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля.

Поэтому судам достаточно выяснить, имелись ли у налогового органа предусмотренные законом основания для вынесения указанного уведомления.

В соответствии со ст.607 Налогового Кодекса уведомлением признается направленное налоговым органом налогоплательщику на бумажном носителе или с его письменного согласия электронным способом сообщение о необходимости исполнения последним налогового обязательства.

Уведомление об устранении нарушений, выявленных налоговыми органами по результатам камерального контроля направляется не позднее десяти рабочих дней со дня выявления нарушений в налоговой отчетности, за исключением случаев.

В судебной практике наиболее часто обжалуемыми являются уведомления, вынесенные по результатам камерального контроля, о корректировке НДС и КПН контрагентами лжепредприятий.

В соответствии спп.2ст.115 НК вычету не подлежат расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанным судом действительными в гражданско-правовом порядке;

В соответствии с пп.1п.3ст.257 НК сумма налога на добавленную стоимость не подлежит отнесению в зачет в следующих случаях по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм налога на добавленную стоимость, отнесенных в зачет, по сделкам с налогоплательщиками, не указанными в приговоре или постановлении суда, либо признанными судом действительными в гражданско-правовом порядке;

В соответствии с вышеуказанными нормами налогового законодательства налоговые органы осуществляют камеральный контроль на основе изучения и анализа представленной налогоплательщиком налоговой отчетности, сведений уполномоченных государственных органов, а также других документов и сведений о деятельности налогоплательщика.

Судами Западно-Казахстанской области наработана определенная практика по рассмотрению дел по обжалованию уведомлений налоговых органов о корректировке НДС и КПН контрагентами лжепредприятий.

Мною для составления настоящего доклада изучены дела, рассмотренные специализированным межрайонным экономическим судом ЗКО в 2013-2014гг.

В свете требований вышеуказанного нормативного постановления ВС судам достаточно выяснить, имелись ли у налогового органа предусмотренные законом основания для вынесения указанного уведомления.

Все решения, вынесенные СМЭС ЗКО, отвечают этим требованиям.

Так, решением СМЭС от 01.10.2013г.был оставлен без удовлетворения иск ТОО «У» к ГУ «Налоговое управление по г.Уральск» о признании недействительным уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля от 11.06.2013г.

Суд установил, что выставление налоговым органом в адрес ТОО «У» уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля о корректировке НДС и КПН, в связи с признанием ИП «С» лжепредприятием и аннулированием его свидетельства по НДС с 01.04.2010г. совершено в пределах предусмотренных законом полномочий.

Налоговым управлением были представлены доказательства, подтверждающие правомерность выставления ими уведомления: копия постановления о прекращении уголовного дела в отношении К. по ст.192 ч.1 УК РК в связи с амнистией, то есть по нереабилитирующим основаниям, а также решение о снятии ИП с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость.

Аналогичным образом было решено дело по иску индивидуального предпринимателя «Т» к ГУ «Налоговое управление по ГУ «Налоговый комитет министерства финансов Республики Казахстан» о признании незаконным и отмене уведомления от 05.07.2012 года. Налоговым органом заявителю было выставлено уведомление об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, от 05.07.2012 года о необходимости произвести корректировку по налогу на добавленную стоимость, по корпоративному подоходному налогу за 2008 год в связи с признанием лжепредприятием и аннулированием свидетельства по НДС этого налогоплательщика.

Вступившим в законную силу постановлением прокуратуры г.Уральска от 05.04.2012 года уголовное дело в отношении по ст.192 ч.1, ст.222 ч.2 УК было прекращено на основании Закона «Об амнистии в связи с двадцатилетием государственной независимости Республики Казахстан». Данным постановлением прокурора г.Уральска было установлено, что ТОО «Синеклик» было учреждено для извлечения имущественной выгоды и какую-либо финансовую деятельность не осуществляло, т.е. признано лжепредприятием.

Эти обстоятельства подтвердились и самим постановлением прокуратуры г.Уральска от 05.04.2012 года, где в числе контрагентов ТОО «С» была указана и заявитель.

В таком случае выставление уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, от 05.07.2012 года суд посчитал обоснованным.

ТОО «Э» обратилось в суд с указанным заявлением, мотивируя свои требования тем, что ГУ «Налоговое управление по г.Уральск» предъявлено уведомление об устранении нарушений, выявленных в ходе камерального контроля, в частности произвести корректировку НДС и КПН в связи с признанием контрагента ТОО «Р» лжепредприятием по приговору Уральского городского суда от 03.02.2014г. Решением СМЭС ЗКО от 19 сентября 2014года в удовлетворении иска отказано со ссылкой на п.п.2) ст. 115 и пп.1) п.3 ст. 257 НК. При этом судом отмечено, что приговором Уральского городского суда от 03.02.2014 года, вступившим в законную силу 09.04.2014г., Б. и К. признаны виновными в совершении преступлений по ст.ст.192 ч.2 п. «б», 312 ч.4 п. «а» УК за то, что от имени ТОО «Рунтел» с января по декабрь 2011 года осуществляли незаконную деятельность, путем выписки фиктивных счетов-фактур, накладных, квитанций в адрес различных предприятий, это повлекло причинение крупного ущерба государству в виде неуплаты налогов предприятиями контрагентами.

В приговоре суд, перечисляя фиктивные сделки, указал о фиктивности сделки и с ТОО «Э», указаний о действительности каких-либо сделок, заключённых ТОО «Р», включая с ТОО «Э», в приговоре суда не содержится.

Однако нередки случаи, когда заявители истцы-контрагенты лжепредприятий, в отношении которых уголовные дела были прекращены в связи с амнистией или по каким-либо другим нереабилитирующим основаниям, указывают на то, что сделки между ними осуществлялись, поставлялись товары или оказывались услуги. В ходе доследственной проверки или следственных мероприятий в отношении подозреваемого в лжепредпринимательстве лица они не вызывались, не допрашивались, очные ставки не проводились. О признании лжепредприятием узнавали лишь при получении уведомления налогового органа.

Суду также не удавалось обнаруживать документов, свидетельствующих о допросе или вызове контрагента, проведении каких-либо других мероприятий следственными органами, прокуратурой в отношении контрагентов.

Между тем, согласно п.17 Нормативного постановления ВС»О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» с учетом требований статьи 24 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан о всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела органы уголовного преследования обязаны принять меры для установления всех контрагентов коммерческой организации, в отношении которой лицо обвиняется в совершении лжепредпринимательства, и выяснения обстоятельств дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них.

      В обвинительном приговоре суда, а также в постановлениях органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК по нереабилитирующим основаниям должны быть указаны фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия.

Несмотря на то, что органами предварительного следствия не всегда выполняются эти требования, и не доказаны факты фиктивности сделок, суды отказывают в иске контрагентам лжепредприятий о признании недействительными и отмене уведомлений о корректировке сумм налогов.

Так, ТОО «А» обратилось в суд с иском к Налоговому управлению по г.Уральск о признании уведомления №2718АН90019 от 24.02.2014г. незаконным, ссылаясь на то, что с ТОО «F» у них были взаиморасчеты, поставлялся щебень. В органы предварительного следствия они не вызывались, документы не истребовались, в постановлении суда о прекращении уголовного дела по амнистии не указаны конкретные сделки и их суммы.

В ходе судебного разбирательства представитель истца заявлял ходатайство об истребовании уголовного дела, однако суд ходатайство не удовлетворил, иск отклонил со ссылкой на ст.ст.100,115,257 НК, п.10 Нормативного постановления ВС №1, при этом указал, что в постановлении Уральского городского суда от 15.01.2014г. о прекращении уголовного дела в отношении М. по ст.192 ч.1 УК РК на основании амнистии, указано, что он создал ТОО «F» без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность с целью обналичивания денежных средств. В постановлении, среди прочих контрагентов, указано и ТОО «А» это явилось основанием для оставления иска без удовлетворения.

Решение никем не обжаловалось, вступило в законную силу.

На те же основания ссылалось ТОО «Г» при обжаловании уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля. Как и предыдущий налогоплательщик, он заявлял о том, что никаких сведений о проводимых следственных меропритяиях в отношении своего контрагента-ТОО «F»- не получал, документы, свидетельствующие об имевших место сделках никем не запрашивались, в постановлении о прекращении уголовного дела не указаны суммы сделок.

В связи с исполнением налогоплательщиком обжалуемого им же уведомления производство по делу было прекращено.

 Тем не менее, необходимо отметить, что на этапе предварительного или судебного следствия контрагенты лжепредеприятий зачастую не имеют возможности предоставить свои документы, подтверждающие факт совершения сделки.

Еще одними наиболее распространенными спорами являются обжалования уведомлений по результатам камерального контроля контрагентами предприятий, государсвтенная регистрация которых отменена и признана недействиительной.

Подпунктом 4) пункта 4 и пунктом 6 статьи 571 Налогового кодекса установлено, что при признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда снятие его с регистрационного учета по НДС производится с даты постановки на такой учет.

Для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик являлся плательщиком НДС.п.1ст.256 НК

Суммы НДС по сделкам с указанным выше налогоплательщиком подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет.

Практика рассмотрения дел по указнной категории в Западно-Казахстанской области довольно устойчива и единообразна. Суды выясняют, имеется ли решение налогового органа о снятии с учета по НДС налогоплательщика, контрагентом которого является истец, с какого времени снят налогоплательщик с учета, в случае наличия такого решения действия и решения налоговых органов о доначислении налогов признаются законными.

Однако решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица и решение налогового органа о снятии с учета по НДС не дают оснований для исключения из вычетов затрат, понесенных налогоплательщиком.

Так, решениемспециализированного межрайонного экономического суда Западно-Казахстанской области от 12 декабря 2013г заявление ТОО « «П» к ГУ «Налоговое управление по г.Уральск» о признании незаконным уведомления от 28.12.2010г. в части корректировки корпоративного подоходного налога удовлетворено, решение суда первой инстанции оставлено без изменения судом апелляционной инстанции.

В судебном заседании установлено, что Налоговым управлением по г.Уральск в адрес ТОО «П» было выставлено уведомление по результатам налоговой проверки, согласно которого была произведена корректировка корпоративного подоходного налога и налога на добавленную стоимость, в связи с признанием приказа о регистрации ТОО «К» недействительным и аннулированием свидетельства по НДС. Приказом Департамента юстиции ЗКО от 19.05.2011г. произведена регистрация ликвидации ТОО, т.е. ТОО «К» являлось правоспособным с 09.02.2007г. по 19.05.2011г.

 Суды правильно руководствовались п.9 Нормативного постановления ВС от 27.02.2013г., где указано, что Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица.

 Апелляционной коллегией областного суда было отменено решение специализированного межрайонного экономического суда от 14.11.2014г. по иску ТОО «О» к ГУ «Налоговое управление по г.Уральск» о признании уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля от 11.09.2014г. незаконным.

 11.09.2014г. налоговым органом в адрес ТОО «О» выставлено уведомление по результатам камерального контроля об исключении из зачета НДС по взаимозачетам с ТОО «О S» за 3 квартал 2012г. в связи с вынесением кассационной коллегией областного суда постановления от 10.07.2014г. об отмене государственной перерегистрации ТОО «О S». При этом налоговый орган сослался на п.8 ст.263 НК РК, в соответствии с которым счет-фактура, выписанная уполномоченным представителем участников простого товарищества консорциума в случаях, предусмотренных пунктом 5 статьи 308 настоящего Кодекса, заверяется печатью уполномоченного представителя, содержащей название и указания на организационно-правовую форму, а также подписями руководителя и главного бухгалтера такого уполномоченного представителя.

 Изначально ТОО «О S» было учреждено Имановой А., которая в 2011г. продала 100% доли Ч. перерегистрировавшим предприятие в органах юстиции на свое имя и возглававшим его.

 Ранее постановлением кассационной коллегии Западно-Казахстанского областного суда от 10.07.2014г. было установлено, что Ч. умер 16.12.2005г., отравившись угарным газом, перерегистрация ТОО «Орал SIM сервис» отменена.

 При таких обстоятельствах у налогового органа были достаточные основания для выставления уведомления ТОО «О», который в 2012г. не мог совершать сделки с предприятием, единственный учредитель и руководитель которого умер задолго до этого.

 Решение Налогового управления о снятии ТОО «О S» с учета по НДС было принято в декабре 2012г.в связи с отсутствием юридического лица по месту регистрации. Отмена же государственной перерегистрации была произведена позже в связи с установлением фактов, подтверждающих смерть указанного в учредительных документах единственного учредителя и руководителя ТОО в результате угара в 2005г. Следовательно, изначально перерегистрация была произведена незаконно, а в 3 квартале 2012г. обороты между контрагентами производиться не могли, счет-фактура не могла быть выставлена.

 Утверждения истца о том, что предприятие ТОО «О S» не ликвидировано, коллегия не приняла как основание для признания уведомления налогового органа недействительным. Так, ТОО «О S» в настоящий момент могло числиться за прежним его собственником, однако это не может быть основанием считать, что обороты с ним могли производиться у истца.

 Отменить решение о снятии с учета по НДС с декабря 2012г., вынесенное в связи с отсутствием юридического лица по месту регистрации, у налогового органа не было возможности, так как закон содержит нормы о снятии с учета по НДС в связи с отменой государственной регистрации, а в настоящем случае была отменена перерегистрация.

 Так, в соответствии с ч.4 ст.571 НК снятие с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость на основании решения налогового органа по форме, установленной уполномоченным органом, производится без уведомления налогоплательщика, кроме прочих, в случаях: признания недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда.

Однако коллегия посчитала, что доказательств того, что предприятие не могло быть плательщиком НДС и выставлять счета-фактуры , достаточно.

По своей сути перерегистрация предприятия –это та же регистрация, только не первичная, а повторная. Поэтому считаем, что основанием для снятия с регистрационного учета по НДС должно служить и признание перерегистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда.

Уважаемые коллеги! Рассмотрение и разрешение споров по вынесенным налоговыми органами уведомлениям по результатам камерального контроля требуют тщательного изучения норм налогового законодательства, изменений и дополнений, вносимых в них законодателем, а также выработки единой и устойчивой практики их применения. Поэтому считаю, что выводы и заключения, сделанные участниками настоящего семинара, должны послужить дополнительным подспорьем для вынесения в дальнейшем судами республики законных и обоснованных решений.

**Ж.Н. Мадьярова**

судья Атырауского

областного суда

**Некоторые вопросы налогового законодательства**

 Практика показывает, что одним из частых оснований для доначислений налоговыми органами корпоративного подоходного налога с юридических лиц-резидентов и налога на добавленную стоимость на произведенные товары, выполненные работы и отказанные услуги на территории Республики Казахстан становится отсутствие контрагентов налогоплательщика по месту регистрации органа юридического лица.

Так, по результатам проведенных налоговыми органами налоговых проверок по вопросу исполнения налогового обязательства по отдельным видам налогов и других обязательных платежей в бюджет выставляются уведомления о результатах налоговой проверки с начислением сумм НДС и КПН, которые в последующем становятся предметом спора в суде.

В суде выясняется, что доначисления произведены в связи с отсутствием второго участника сделки по месту нахождения. Основанием доначисления явилось неверное, по мнению налоговых органов, определение налогоплательщиком налогооблагаемого дохода, в связи с необоснованным отнесением на вычеты расходов по взаиморасчетам с такими контрагентами.

В обоснование заявленного требования заявители указывают на то, что они фактически состояли с контрагентами в договорных отношениях, между сторонами производились взаиморасчеты, на наличие документального подтверждения этому. Указанные юридические лица де-юре существуют, поскольку зарегистрированы в уполномоченном органе, соответственно, свои обязательства по уплате налогов они должны выполнять самостоятельно.

В соответствии со статьей 100 Налогового кодекса Республики Казахстан расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение дохода, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с НК. Вычеты производятся налогоплательщиком при наличии документов, подтверждающих расходы, связанные с его деятельностью, направленной на получение дохода. Данные расходы подлежат вычету в том налоговом периоде, в котором они фактически были произведены, за исключением расходов будущих периодов, определяемых в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности и требованиями законодательства о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

В подтверждение произведенных расходов налогоплательщиком в суд представляются документы в виде заключенных с контрагентами гражданско-правовых сделок, выставленных на оплату счетов-фактур, накладных на отпуск запасов на сторону, приемо-сдаточных актов, платежных документов об оплате товара. Кроме того, в некоторых случаях налогоплательщиком представляются документы, подтверждающие дальнейшую реализацию либо использование этих товаров по назначению, то есть «движение» товара в последующем, после приобретения.

Согласно подпункту 2) статьи 1 Закона РК «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» первичные учетные документы - документальное свидетельство, как на бумажном, так и на электронном носителе факта совершения операции или события и права на ее совершение, на основании которого ведется бухгалтерский учет.

В соответствии со статьей 7 Закона бухгалтерская документация включает в себя первичные документы, регистры бухгалтерского учета, финансовую отчетность и учетную политику. Бухгалтерские записи производятся на основании первичных документов.

Формы или требования к первичным документам, применяемым для оформления операций или событий, утверждаются уполномоченным органом и Национальным Банком Республики Казахстан в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Первичные документы как на бумажных, так и на электронных носителях, формы которых или требования к которым не утверждены в соответствии с пунктом 2 данной статьи, разрабатываются индивидуальными предпринимателями и организациями самостоятельно и должны содержать следующие обязательные реквизиты: 1) наименование документа; 2) дату составления; 3) наименование организации или фамилию и инициалы индивидуального предпринимателя, от имени которых составлен документ; 4) содержание операции или события; 5) единицы измерения операции или события (в количественном и стоимостном выражении); 6) наименование должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции, и правильность ее оформления; 7) регистрационный номер налогоплательщика.

В статье 263 НК регламентировано, что счет-фактура является обязательным документом для всех плательщиков НДС. Плательщик НДС обязан при осуществлении оборотов по реализации товаров, работ, услуг оформить получателю указанных товаров, работ, услуг счет-фактуру. Плательщик НДС указывает в счете-фактуре: 1) по оборотам, облагаемым налогом на добавленную стоимость, - сумму НДС; 2) по оборотам, освобожденным от НДС, - отметку "Без НДС".

Представляемые налогоплательщиком первичные бухгалтерские документы проверяются на предмет их соответствия требованиям вышеперечисленных правовых норм. Налоговые органы, как правило, не предъявляют претензий по порядку оформления этих документов.

Следует отметить, что в связи с внесением изменений в налоговое законодательство налоговые органы наделены полномочиями обращения с иском в суд о признании сделок недействительными.

Так, в подпункте 12) пункта 1 статьи 19 НК установлено право органов налоговой службы предъявлять в суды иски о признании сделок недействительными, ликвидации юридического лица по основаниям, предусмотренным подпунктами 1), 2) и 4) пункта 2 статьи 49 Гражданского кодекса Республики Казахстан, а также иные иски в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Вместе с тем, налоговые органы не спешат воспользоваться своим вышеуказанным правом.

 На момент рассмотрения спора в суде заключенные налогоплательщиком сделки не оспорены в установленном законом порядке, судебный акт о признании этих сделок недействительными отсутствует. Тем самым, вопрос о недействительности сделки не был предметом судебного разбирательства и исследования, этому вопросу не дана правовая оценка, тогда как доначисления уже произведены.

При сложившихся обстоятельствах возникает вопрос: не преждевременно ли произведенное налоговыми органами доначисление, отсутствие контрагента по месту нахождения является ли достаточным основанием для выставления уведомления о доначислении?

Немаловажным, на мой взгляд, обстоятельством является наличие государственной регистрации контрагентов, подтвержденной справкой соответствующих регистрирующих органов.

В статье 42 Гражданского кодекса РК предусмотрено, что юридическое лицо подлежит государственной регистрации в органах юстиции, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами РК. Порядок государственной регистрации определяется законодательством. Данные государственной регистрации, в том числе наименование юридических лиц, а для коммерческих организаций - фирменное наименование, включаются в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров. Юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. В статье 50 ГК указано, что ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо прекратившим свою деятельность после внесения об этом сведений в Национальный реестр бизнес-идентификационных номеров.

Контрагенты не признаны лжепредприятиями, их регистрацию в регистрирующем органе не признана недействительной, то есть юридически они существуют.

В соответствии с пунктами 1 и 2 статьи 31 НК исполнение налогового обязательства осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

      Во исполнение налогового обязательства налогоплательщик совершает следующие действия:

      1) встает на регистрационный учет в налоговом органе;

      2) ведет учет объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением;

      3) исчисляет, исходя из объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговых ставок, суммы налогов и других обязательных платежей, подлежащие уплате в бюджет;

      4) составляет и представляет, за исключением налоговых регистров, налоговые формы органам налоговой службы в установленном порядке;

      5) уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, авансовые и текущие платежи по налогам и другим обязательным платежам в бюджет.

 Согласно пункту 1 статьи 14 НК налогоплательщик обязан своевременно и в полном объеме исполнять налоговое обязательство в соответствии с НК.

 В НК не предусмотрена норма, в соответствие с которой отсутствие контрагента по месту его регистрации либо по последнему месту нахождения являлось бы основанием ответственности налогоплательщика, имевшего с ним взаимоотношения.

При таких обстоятельствах не обязан контрагент самостоятельно исполнять свои налоговые обязательства, пока не будут доказаны иные обстоятельства.

В пункте 1 статьи 570 НК регламентировано, что свидетельство о постановке на регистрационный учет по НДС является бланком строгой отчетности и удостоверяет факт постановки налогоплательщика на регистрационный учет по НДС. Форма свидетельства устанавливается уполномоченным органом.

Согласно пункту 1 статьи 256 НК при определении суммы налога, подлежащей взносу в бюджет, получатель товаров, работ, услуг имеет право на зачет сумм НДС, подлежащих уплате за полученные товары, включая основные средства, нематериальные и биологические активы, инвестиции в недвижимость, работы и услуги, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота, а также, если выполняются следующие условия: получатель товаров, работ, услуг является плательщиком НДС в соответствии с подпунктом 1) пункта 1 статьи 228 НК.

Имеют место случаи, когда на момент взаимоотношений налогоплательщика с контрагентом последние состояли на регистрационном учете по НДС. Полагаю, что и это обстоятельство нельзя оставить без внимания.

В подпункте 3) пункта 3 статьи 627 НК указано, что встречная проверка - проверка органом налоговой службы лиц, осуществлявших операции с налогоплательщиком, в отношении которого органом налоговой службы проводится комплексная, тематическая или дополнительная проверка, с целью получения дополнительной информации о таких операциях для использования в ходе проверки указанного налогоплательщика.

В связи с отсутствием контрагента на месте встречная проверка не состоялось, то есть, какие либо результаты по встречной проверке не получены. Действенные меры по выявлению места нахождения не ликвидированных контрагентов, их должностных лиц, участников зачастую не производится.

Практика показывает, что в большинстве случаев в связи с осуществлением таких доначислений предприятия не имеют возможности восстановить свое финансовое благополучие, становятся потенциальными банкротами.

В целях единообразного применения норм налогового законодательства при рассмотрении вышеуказанных категорий дел требуется, на мой взгляд, изучение сложившейся по республике практики и дача разъяснения.

**М.К.Жаркынбеков**

судья Актюбинского

областного суда

**Судебная практика по рассмотрению гражданских дел, вытекающих из налоговых споров**

 Свой доклад на тему: Практика рассмотрения налоговых споров в судах Актюбинской области хотелось бы начать с одного статистического показателя - судами Актюбинской области рассмотрено гражданских дел по налоговым спорам в 2013 году - 1221 дело, в 2014 году - 3 422 дела.

То есть увеличение составило почти в 3 раза. С чем это связано объяснить не имеется возможности. При этом следует учесть, что в 2014 году действовал мониторинг на проверки государственными органами.

Свой доклад я построил по практике рассмотрения налоговых споров по отдельным категориям.

Практика рассмотрения дел о взыскании недоимки.

 Согласно разъяснениям Верховного Суда РК, содержащимся в пунктах Нормативного постановления Верховного Суда «О судебной практике применения налогового законодательства» налоговая задолженность с налогоплательщиков - юридических лиц не взыскивается в судебном порядке, так как нормами Налогового кодекса Республики Казахстан в полной мере обеспечена возможность взыскания налоговой задолженности с указанных налогоплательщиков во внесудебном порядке.

Как показал анализ судебной практики по рассмотрению дел о взыскании недоимки судами Актюбинской области не выносились решения, судебные приказы о взыскании налоговой задолженности с налогоплательщиков - юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, адвокатов, нотариусов, частных судебных исполнителей.

 Недоимка взыскивалась с физических лиц по искам органов налоговой службы, преимущественно о взыскании индивидуального подоходного налога и пени, незначительное число о взыскании транспортного налога, платы за пользование земельным участком и др.

Предмет исков - о взыскании суммы основного долга по налогу и пени, начисленной на сумму долга за каждый день просрочки.

Судебные акты о взыскании недоимки по налогам в подавляющем большинстве не обжалованы налогоплательщиками.

Дела о взыскании недоимки рассмотрены судами области как в исковом производстве согласно поданным налоговым органом исковым заявлениям, так и в порядке приказного производства согласно поданным налоговыми органами заявлениям о вынесении судебного приказа.

 Поскольку налогоплательщиками самостоятельно исчислен ИПН либо начислен налоговым органом по результатам налоговой проверки, решение по которой не обжаловано налогоплательщиками, суды первой инстанции, удовлетворяя иски, исходили из наличия оснований к уплате ИПН, бесспорности сумм налога и пени, и, учитывая неисполнение налогоплательщиками налогового обязательства по уплате налога и пени, резюмировали об обоснованности исков о взыскании недоимки.

Практика рассмотрения дел об обжаловании уведомлений налоговых органов о нарушении налогоплательщиками налогового законодательства.

На территории Актюбинской области действует ряд крупных компаний, акциями которых владеют иностранные инвесторы либо в уставных фондах которых имеется доля иностранных инвестиций. В суд поступает немалое количество заявлений компании-инвесторов по обжалованию уведомлений налоговых органов, которыми до начисляются большие денежные суммы налогов. При этом, результаты обращения налогоплательщиков в вышестоящий налоговый орган не удовлетворяет их, в связи с чем, они обращаются в суд.

Так, например, решением апелляционной коллегии было удовлетворено заявление ТОО «Ю» о неправомерности уведомления ГУ «Налоговое управление по Мугалжарскому району» которым до начислено роялти, налога на добычу полезных ископаемых.

Коллегией установлено, что Товарищество осуществляет деятельность на основании Контракта на проведение добычи золотосодержащих руд месторождения «Ю» в Актюбинской области Республики Казахстан, заключенного между Министерством энергетики и минеральных ресурсов и ТОО «Ю».

 Согласно п.8.1 Контракта подрядчик осуществляет добычу в соответствии с согласованным с Компетентным органом Рабочей программой и техническим проектом.

 Контракт разделяет, что является полезными ископаемыми и попутными полезными ископаемыми.

 Условиями Контракта определяется, что полезными ископаемыми по Контракту являются золото и серебро, за которые подрядчик уплачивает роялти.

 Других полезных ископаемых Контрактом не предусматривается, рабочей программой, которая является приложением к Контракту, устанавливается, что объектом добычи являются золото и серебро, медь отнесена к попутным компонентам.

Так как медь является присутствующим в руде «попутным компонентом» или объектом попутной добычи, не извлекаемым из руды технологически, и не является объектом добычи, несостоятельны выводы проверки о необходимости исчисления налогоплательщиком роялти, НДПИ по меди.

В соответствии с Налоговым кодексом налоги исчисляются налогоплательщиком самостоятельно либо начисляются налоговым органом в по результатам налоговой проверки в случае нарушений налогового законодательства. При обжаловании налогоплательщиками уведомлений о начисленных суммах налогов и пени, суд исследует законность и обоснованность начисленных сумм. В случае оспаривания правильности расчетов по налогам, суды назначают судебную экономическую экспертизу. При этом, заключение эксперта не имеет заранее установленной силы и подлежит оценке в совокупности с другими доказательствами по делу.

Например, нарушение данного требования явилось основанием к отмене надзорной коллегией Верховного Суда РК судебных актов СМЭС, апелляционной и кассационной судебных инстанций Актюбинского областного суда по гражданскому делу по заявлению ТОО «К» к ГУ «Налоговое управление по городу Актобе» об обжаловании уведомления о доначисленных суммах налогов и пени, когда суд первой инстанции, назначив судебную экономическую экспертизу, обосновал свой вывод о незаконности и отмене налогового уведомления лишь заключением эксперта, с чем согласились апелляционная и кассационная судебные коллегии. Верховный Суд отменил судебные акты местных судом с направлением дела в суд апелляционной инстанции на новое рассмотрение. При новом рассмотрении апелляционным судом вынесено новое решение об отказе в удовлетворении заявления.

 Практика рассмотрения дел об обжаловании уведомлений налоговых органов о корректировке НДС и КПН контрагентами лжепредприятий

Споры об обжаловании уведомлений налоговых органов о корректировке НДС и КПН контрагентами лжепредприятий подсудны специализированному межрайонному экономическому суду Актюбинской области, которым в 2013 году 1 дело. В 2014 году названные споры не рассматривались.

Значительное число таких споров рассмотрены СМЭС в период 2006-2010 годы. Сформировавшаяся судебная практика, по которой налоговые уведомления о начисленных суммах КПН и НДС по взаимоотношениям с лжепредприятиями признаются судом законными и обоснованными, известна не только адвокатам и юристам, оказывающим услуги по представительству в суде, но и предпринимателям, что привело к существенному уменьшению числа обжалуемых уведомлений данной категории.

Таким образом, субъекты предпринимательства считают бесперспективным обжалование таких уведомлений налоговых органов при наличии судебных актов по факту лжепредпринимательства, учитывая, что обжалование этих уведомлений оплачивается государственной пошлиной 1% от суммы начисленных налогов и пени.

Вместе с тем, остается открытым вопрос, насколько обоснованно начисление КПН и НДС, если в рамках уголовного дела не расследовались взаимоотношения заявителя как контрагента лжепредприятия.

Так, пунктом 17 Нормативного постановления Верховного суда РК «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве» предусмотрено, что органы уголовного преследования обязаны принять меры для установления всех контрагентов лжепредприятия и выяснения обстоятельства дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них.

В обвинительном приговоре суда, а также в постановлениях органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК РК по не реабилитирующим основаниям должны быть указаны фактические обстоятельства относительно каждого контрагента лжепредприятия.

Вместе с тем, в пункте 20 данного Нормативного постановления указано, что по делам о правомерности исключения из вычетов расходов и из зачета сумм НДС представленные контрагентами лжепредприятия доказательства действительного совершения сделок не могут быть признаны достоверными, поскольку вступившим в законную силу приговором суда установлено иное.

По сложившейся судебной практике исключаются из вычетов расходы, НДС из зачета, невзирая на отсутствие в приговоре суда либо постановлении суда, органа уголовного преследования установленных обстоятельств касательно взаимоотношений заявителя с лжепредприятием.

 Практика рассмотрения дел об обжаловании действий и решений должностных лиц органов налоговой службы о начислении налогов контрагентам ликвидированных в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц.

В 2013 году специализированным межрайонным экономическим судом Актюбинской области рассмотрено 1 дело данной категории налоговых споров.

В 2014 году таких дел не рассматривалось.

Также по гражданскому делу по заявлению ТОО «А» к Налоговому управлению по г.Актобе о признании незаконным и отмене уведомления об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля Решением СМЭС Актюбинской области в удовлетворении заявления было отказано.

Отказывая в удовлетворении заявления, суд исходил из того, что уведомление вынесено налоговым органом в адрес заявителя с указанием на необходимость исключения из зачета НДС по взаиморасчетам с ТОО «Г» в связи с тем, что решением СМЭС г. Алматы государственная регистрация ТОО «Г» признана недействительной ввиду допущенных при его создании нарушений законодательства, которые носят неустранимый характер. Таким образом, у налогового органа имелись основания для вынесения оспариваемого уведомления.

Практика рассмотрения дел о законности уведомлений об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля и налогового администрирования.

 В 2013 - 2014 году судами Актюбинской области рассмотрено 7 дел по данной категории и по всем делам в удовлетворении заявлений отказано.

При рассмотрении споров об обжаловании уведомлений об устранении нарушений налогового законодательства, выявленных налоговым органом по результатам камерального контроля, сформирована единая судебная практика: данные уведомления рассматриваются судом как обжалование решений налогового органа, в случае представления пояснений либо представления документов налогоплательщиком уведомление считается исполненным, производство по делу прекращается.

Согласно пункту 1 статьи 153 ГПК РК судья отказывает в принятии заявления, если оно не подлежит рассмотрению и разрешению в порядке гражданского судопроизводства.

Случаев отказа в принятии заявлений об оспаривании уведомлений по камеральному контролю в судах области не имеется, поскольку исполнение таких уведомлений налогоплательщиками и прекращение их действия выясняется в ходе судебного разбирательства дела, в связи с чем, производство по делу прекращается.

При исследовании вопроса о законности данных уведомлений, суды не входят в обсуждение правомерности требований налоговых органов, проверяя лишь наличие оснований для вынесения названных уведомлений.

 При рассмотрении дел по данной категории суды исходили из разъяснении Нормативного постановления.

В целом можно отметить, что вследствие разнообразия правовых оснований начисления налоговым органом сумм налогов невозможно делать суждение о сформированности определенной судебной практики по рассмотрению налоговых споров об обжаловании уведомлений о начисленных суммах налогов и пени. Каждая налоговая проверка, окончившаяся доначислением налогов, основывается на нарушении налогоплательщиком той или иной нормы Налогового кодекса, исходя из обстоятельств хозяйственной деятельности налогоплательщика, осуществления им налогового учета и составления налоговой отчетности, уплаты налогов.

Налоговые споры относятся к наиболее сложным делам, требующим определенных познаний в области бухгалтерского учета, составления налоговой отчетности, что и вызывает определенные трудности при разрешении таких споров.

**Ш.О. Есбаганбетов**

председатель специализированного

межрайонного экономического суда

Мангистауской области

**Проблемные вопросы судебной практики по рассмотрению гражданских дел по применению налогового законодательства**

Большинство споров с участием предпринимателей, иностранных инвесторов возникают в сфере применения налогового и таможенного законодательства.

Такие категории дел являются самыми сложными, во многих случаях сопряжены они со многими различными требованиями к налоговым и таможенным органам.

Какие проблемные вопросы имеется в судебной практике при применении налогового и таможенного законодательства?

Согласно подпункту 2 ст.115 Налогового Кодекса Республики Казахстан не подлежат вычеты расходы по операциям с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием на основании вступившего в законную силу приговора или постановления суда, произведенные с даты начала преступной деятельности, установленной судом, за исключением расходов по сделкам, признанным судом действительным.

Подпунктом 4) статьи 115 и подпунктом 2) пункта 3 статьи 257 Налогового кодекса установлен запрет на вычет расходов и зачет сумм НДС по сделке, признанной судом совершенной субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность.

Аналогичные положения закреплены в статье 257 Налогового Кодекса Республики Казахстан, согласно которому запрещается зачет по налогу на добавленный стоимость по операциям со лжепредпринимателями и по сделке, совершенной субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность.

 Возникает вопрос, в каком порядке сделки подлежат признанию совершенным без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность в порядке уголовного или гражданского судопроизводства.

Совершение субъектом частного предпринимательства сделки без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность является составом преступления, предусмотренным статьей 192-1 Уголовного кодекса. Поэтому, по моему мнению, для применения указанных выше налоговых последствий необходимо наличие итогового решения по уголовному делу приговора либо постановления о прекращении уголовного дела по нереабилитирующим основаниям.

Однако в судебной практике в большинство случаев исключается из зачета сумм НДС по сделкам с юридическим лицом, регистрация которого признана недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда, если имеется решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет. Причем исключение из зачета сумм НДС производится со дня постановки на такой учет юридического лица, регистрация которого признана недействительной на основании вступившего в законную силу решения суда.

Указанные положения относятся к налоговому администрированию, которое осуществляется в соответствии с нормами закона, вступившими в действие к моменту вынесения решения или совершения действия налоговым органом.

 А данное обстоятельство приводит к тому, что все обороты данного юридического лица или индивидуального предпринимателя, осуществленное с другими контрагентами со дня постановки на учет по НДС, считаются не действительными, поскольку оно осуществлено с лицом, снятым с учета по НДС со дня постановки на такой учет. Хотя в отдельных случаях приходится сталкиваться, что такие предприятие, регистрация которого признано судом недействительной, фактически работало, осуществляло хозяйственную деятельность, имело фактические обороты со своими контрагентами, но при его создании было допущено существенные нарушения законодательства Республики Казахстан, которые носят неустранимый характер.

 Это обычно такие случаи, когда единственный учредитель Товарищества выезжает за пределы Республики Казахстан, и там за границей дает объяснение о том, что к созданию данного Товарищества никакого отношение не имел, предпринимательскую деятельность не осуществлял, учредительные и другие документы Товарищества не подписывал.

То есть Товарищество создано не законно, путем подделки документов, соответственно, его государственная регистрация произведена с существенными нарушениями законодательства Республики Казахстан, которые носят неустранимый характер.

По данному вопросу имеется постановление Верховного Суда Республики Казахстан «О судебной практике применения налогового законодательства» от 27 февраля 2013 года, согласно которому суммы НДС по сделкам с указанным выше налогоплательщиком подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет.

Таким образом, и законодатель, и судебная практика исходит из того, что если имеется решение суда о признании государственной регистрации юридического лица недействительной, а так же решение налогового органа о снятии его с регистрационного учета по НДС с даты постановки на такой учет, то все обороты других хозяйствующих субъектов с этим юридическим лицом, признаются не недействительными и зачету по НДС не подлежат. Хотя как сказал выше, как быть с теми предприятиями, которые фактически имели обороты с указанным юридическим лицом и они подтверждаются материалами дела.

Есть некоторые вопросы и по камеральному контролю.

Из статьи 587 Налогового кодекса в редакции Закона от 21 июля 2011 года № 467-IV «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам налогообложения» следует, что исполнением уведомления по результатам камерального контроля признается представление налоговой отчетности за налоговый период, к которому относятся выявленные нарушения, или пояснение по ним. В случае несогласия он представляет пояснения по выявленным нарушениям. Неисполнение в установленный срок 30 рабочих дней уведомления влечет приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика в соответствии со статьей 611 Кодекса пункт 3.

По данному вопросу следует отметить, что утвержденная приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 декабря 2008 года № 637 «О некоторых вопросах налогового администрирования» форма уведомления об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля, не соответствует пункту 2 статьи 587 Налогового кодекса. А именно, в нем отсутствуют положения о действиях налогоплательщика в случае согласия и о представлении пояснений в случае несогласия с указанными в уведомлении нарушениями. В результате налогоплательщик не использует свое право на представление пояснений в налоговый орган. Тогда как представление пояснений исключает приостановление расходных операций по банковским счетам налогоплательщика и право налогового органа на проведение внеплановой тематической налоговой проверки по вопросу неисполнения указанного уведомления.

Имеется также некоторые проблемы при примении таможенного законодательства.

Согласно п.3 ст.52 Кодекса Таможенного Союза и п.3.ст.78 Таможенного Кодекса Республики Казахстан в случае выявления неверной классификации товаров таможенный орган самостоятельно осуществляет классификации товаров и принимает решение по классификации по форме, определенной Правительством Республики Казахстан.

Согласно требованиям ст.78 Таможенного Кодекса Республики Казахстан если при таможенном декларировании товаров декларант неверно заявил в таможенной декларации коды товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности, то должностное лицо таможенного органа в течение одного рабочего дня письменно запрашивает у декларанта дополнительные документы, необходимые для классификации товаров. Таможенный орган не позднее пяти календарных дней выносит решение по классификации товаров по форме определенной, Правительством Республики Казахстан.

Форма утверждена Постановлением Правительства Республики Казахстан от 08 сентября 2010 года № 912. В нем перечислены 4 основания изменения классификации товара: 1) грузовая таможенная декларация; 2) представленные товаросопроводительные документы; 3) заключения эксперта таможенной лаборатории или отдела или отдела экспертизы; 4)акт о результатах исследований аккредитованной испытательной лаборатории, осуществляющей независимую экспертизу товаров. Данный перечень является исчерпывающим.

После выпуска товаров таможенный контроль производится в формах и порядке, установленных главой 21 и 24 Таможенного Кодекса РК. Согласно пункту 4 ст.211 Таможенного Кодекса РК таможенная проверка производится путем сопоставления сведений, содержащихся в документах, предоставленных при помещении товара под таможенную процедуру, и иных сведений, имеющихся у таможенного органа, с данными бухгалтерского учета и отчетности по счетам. При этом согласно подпункту 2 пункта 3 ст. 211 Таможенного Кодекса РК проверяются достоверность сведений, заявленных в таможенной декларации и иных документах, представленных при таможенном декларировании, повлиявших на принятие решения о выпуске товаров.

Однако нередко случаев, когда выпустив товары без каких-либо претензий, спустя три-четыре года, таможенный орган осуществляет камеральную проверку и выявляет нарушение таможенного законодательства по классификации товаров.

Законодательство предоставляет таможенным органам, проводит такую проверку через определенное время после выпуска товаров. Камеральные и внеплановые выездные таможенные проверки осуществляется без ограничений по периодичности их проведения.

 Однако в таких случаях таможенными органами не проводится какие либо экспертиза по классификации товаров, не выявляется недостоверность сведений, заявленных при таможенном декларировании четыре года назад, так как законодательством достаточно не урегулирован порядок проведения таможенных проверок после выпуска товаров.

Суды в таких случаях в основном исходит из того, что, не выявив нарушение в предоставленных документах, не установив факт нарушения заявителем таможенного законодательства при таможенном декларировании товаров, таможенный орган не имел право изменить классификацию товара.

 Хотелось бы отметить, что экономические споры несколько отличаются от споров, подлежащих рассмотрению в общих судах. Это связано с тем, что согласно ст. ч. 2 ст.259 ГК РК лицо, не исполнившие или ненадлежащем образом исполнившее обязательство при осуществлении предпринимательской деятельности, несет имущественную ответственность, если не докажет, что надлежащее исполнение оказалось не возможным вследствие непреодолимой силы. Практически все хозяйственные споры построены на соблюдении правила игры между хозяйствующими субъектами, на основе заключенных договоров между сторонами. Только письменные доказательства, представленные сторонами лежат в основе принятия решения судом по делу, почти во всех случаях свидетельские показания в качестве доказательства, не принимаются судом при принятия решения. Обстоятельства дела, устанавливается судом на основе письменных доказательств, представленные сторонами, на основе пояснений, указанных в исковом заявлений и возражения по иску.

 В настоящее время разрабатывается новый Гражданско-процессуальный Кодекс, который предполагается вводить в действие со второй половины следующего года.

В связи с этим хотелось бы, чтобы указанные особенности оценки доказательств по экономическим спорам нашло свое отражение в новом ГПК.

**Г.К.Бакытжанова**

судья специализированного

межрайонного экономического суда

Мангистауской области

**Реформирование досудебного порядка урегулирования**

 **налоговых споров**

С момента становления гсударственной независимости Казахстана, мы в пути строения гражданского общества.

В нашем обществе часто обсуждаются пути оптимизации налогового администрирования, перспективы дальнейшего совершенствования налогового законодательства РК для повышения качества налогового администрирования.

По мнению экспертов, кардинальному пересмотру должны быть подвергнуты составы административных правонарушений в сфере налогообложения. В законах должен быть реализован принцип соразмерности ответственности за совершенное нарушение, должны быть созданы надежные правовые, административные и судебные механизмы защиты прав добросовестных налогоплательщиков и недопустимости ущемления их интересов за поступки правонарушителей.

 Ситуация, когда реальное состояние налогооблагаемой деятельности налогоплательщика и его личного статуса и их правовая оценка по мнению самого налогоплательщика и по мнению налогового органа разнятся с нормативной моделью налогообложения или вызывают сомнения в адекватной квалификации целях налогообложения, называется спорной налоговой ситуацией.

 В спорную налоговую ситуацию попадает каждый налогоплательщик в тот момент, когда с достоверностью не знает о том, что какие точно налоговые последствия влечет то или иное совершаемое им налогооблагаемое действие.

 Налоговая сфера, без сомнений, сфера потенциальных споров. И поиск альтернативных и результативных процедур разрешения споров без долгих и затратных судебных дел приветствуется.

В первую очередь – это вопрос презумпции невиновности, важно реализовать этот принцип в нашем законодательстве, так как любая неясность в налоговом законодательстве должна трактоваться в пользу налогоплательщика и он не обязан доказывать свою невиновность, пока не доказано обратное.

Второе -это досудебное урегулирование налоговых споров. В мире уже накопилась достаточно обширная и успешная практика налоговой медиации, соответственно, предпринматели нашей страны предложили создать независимый институт досудебной медиации по налоговым спорам.

Национальная Экономическая Палата Казахстана «Союз «Атамекен» очень сильно продвигает идею создания института досудебной медиации по налоговым спорам и правительство согласилось обсудить этот вопрос. Вопрос о возможности применения налоговой медиации как внесудебного способа разрешения административного спора очень интересен и, вполне реалистичен, учитывая существующий международный опыт.

Предлагаю рассмотреть суть медиации, международную практику применения процедуры медиации в налоговых, и не только правоотношениях, выделить положительные и отрицательные стороны введения такого института в отечественном налоговом законодательстве.

Итак, что же собой представляет медиация? Как применить медиацию в спорных налоговых ситуациях? Возможна ли эта процедура : теория и практика. Медиация является способом разрешения конфликта, при котором конфликтующие стороны преодолевают конфликт путем проведения переговоров с участием нейтрального лица – медиатора.

У казахстанцев появилась возможность решать споры, не доводя дело до суда. Помогут им в поисках компромиссов специально обученные посредники, переговорщики - медиаторы. И все это благодаря, подписанному 28 января 2011 года Президентом РК Закона РК «О медиации».

 Проще говоря, медиация направлена не на выяснение того, кто прав, а кто виноват, а на взаимовыгодный поиск решений. То есть две конфликтующие стороны, до суда обращаются к профессиональному посреднику, который, выслушав, помогает им принять оптимальное решение.

 Медиация распространяется только на частные правоотношения, она не может применяться к правовым конфликтам, где одной из сторон выступает государственный орган. Медиация не распространяется на коррупционные правонарушения. В скором будущем в нашем обществе диалог и компромисс станут самыми естественными способами разрешения любых конфликтных ситуаций.

 Медиация как процедура урегулирования конфликтов без обращения в суд появилась в 60-х годах прошлого века сначала в странах англо-саксонского права - США, Великобритании и Австралии, а потом во Франции, Бельгии, Германии.

 Сегодня в мире медиация широко применяется в самых различных ситуациях, начиная со споров в сфере крупного бизнеса и заканчивая разделом имущества в ходе развода. Согласно международной статистике, через медиацию проходят 30-40 процентов всех споров, при этом положительный результат достигается в 85 процентах случаев. В Китае например 20% споров разрешается при помощи примирительных процедур.

 Кстати, на постсоветском пространстве первыми, кто применил медиацию для решения уголовных дел, стали Молдова и Литва. На Украине институт медиаторов действует более 6 лет. В соседней России закон «Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника» был принят в июле 2010 года.

 Медиатор - не замена судье, вершащему традиционное правосудие. Это тот, кто предлагает альтернативный способ решения конфликтов, менее затратный, более психологически комфортный для физических и юридических лиц.

 Однако использование такого альтернативного механизма в налоговых правоотношениях у нас еще не разрешено.

 И конечно очень сложно представить ситуацию, когда медиатор будет уговаривать налоговый орган отменить решение об аннулировании свидетельства плательщика НДС или налогоплательщика отказаться от права на возмещение налога на добавленную стоимость, нарушаемого налоговым органом, не возмещая НДС.

 Несколько слов о международной практике.

 Российская Федерация. Федеральным законом "Об альтернативной процедуре урегулирования споров с участием посредника " не предусмотрено право на применение медиации в административных публичных спорах, к которым относятся и налоговые споры. В Республике Беларусь принят Закон "О медиации", которым впервые определены правовые основы применения медиации. Однако медиация не применяется при урегулировании споров, вытекающих из административных, налоговых и иных публичных правоотношений .Грузия. После проведенных реформ в Грузии была создана Служба медиации в структуре налоговых органов. По своей сути данная процедура напоминает нашу административную систему обжалования решения налогового органа, в ходе которой налогоплательщик высказывает свою позицию относительно мнения налогового органа. Служба медиации либо принимает такую позицию полностью или частично, либо отказывает.

Нидерланды. С начала 2005 года в Нидерландах допускается альтернативное разрешение налогового спора в ходе медиации. Министерство финансов запустило эксперимент, проходивший в четырех налоговых округах, по разрешению налоговых споров по процедуре медиации. За первый год данного эксперимента рассмотрено около восьми десятков дел.

Что же касается европейского налогового законодательства, то в первую очередь отмечу, что оно значительно отличается от налоговой системы Казахстана, находящейся не просто на этапе становления, а, в принципе, на этапе переходного периода.

Во-вторых, опыт дальнего зарубежья говорит о том, что институт медиации в налоговых спорах является достаточно молодым инструментом в досудебном порядке урегулирования вопросов, который аккуратно и исключительно опытным путем вводиться в практику. Медиация имплементируется только там, где существует устоявшаяся правоприменительная практика.

Институт медиации для судебных органов может стать источником информации для более полного и объективного разрешения дел как общая правоприменительная практика при рассмотрении налоговых споров, и также в каждом конкретном случае, если дело первоначально было рассмотрено в рамках медиации, а потом было передано для разрешения в судебный орган.

Институт медиации предоставит возможность, не привлекая государственные административные рычаги, находить взаимоприемлемые, реализуемые решения для разрешения споров.

Однако, следует отметить, что вероятность внедрения в Казахстане института досудебной медиации по налоговым спорам не очень высока. «Наше государство чрезвычайно осторожно относится к возможности заключения сделок с налогоплательщиком. Действующее законодательство, например, не допускает заключения мирового соглашения по налоговому спору, предполагая, что подобная возможность создаст почву для коррупции. Аналогичным образом государство может оказаться не готовым к внедрению процедуры медиации.

Таким образом, если процедура медиации по налоговым спорам все же будет узаконена, то это будет сделано с существенными ограничениями.

 Не стоит смешивать медиацию и судебный порядок разрешения дел. Судьи при принятии решений по тем или иным делам руководствуются писаным правом, то есть юридическими нормами, выраженными в законе и других нормативно-правовых актах. Результаты разрешения спора в порядке медиации, то есть в договорном порядке, не могут являться источником права, которым должны руководствоваться суды. В этом отношении, на мой взгляд, внедрение института медиации по налоговым спорам вряд ли сильно изменит судебную практику. Вместе с тем если привлечение профессиональных медиаторов, специализирующихся на вопросах налогообложения, получит массовый характер, то это в значительной мере может улучшить ситуацию с правоприменительной практикой со стороны налоговых органов и снизить количество споров, где присутствуют явные незаконные действия чиновников налоговых служб.

 Разрешение налоговых споров в порядке медиации может быть актуальным для субъектов малого и среднего бизнеса, которые из-за ограниченности средств не в состоянии нанять профессиональных налоговых консультантов для представления интересов в суде, и в этом отношении медиация могла бы оказать позитивное влияние на развитие бизнеса.

 В плане рисков внедрение данного института, несет угрозу для интересов государства, поскольку профессиональные медиаторы, участвуя в переговорных процессах с участием налоговых чиновников на каждодневной основе, несомненно, приобретут знакомства и контакты среди последних. Это, в свою очередь, потенциально может способствовать тому, что налоговые споры будут решаться чиновниками и налогоплательщиками вне рамок правового поля, при посредничестве медиаторов.

 Поэтому, быть или не быть медиации по налоговым спорам это вопрос времени, и опыта.

 В применении медиации по налоговым спорам есть свои и положительные и отрицательные моменты.

**А.С.Савинова**

судья Восточно-Казахстанского

областного суда

**Об обжаловании действий и решений должностных лиц налоговых органов о начислении налогов контрагентам ликвидированных в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц**

По заданию Верховного суда Республики Казахстан Восточно-Казахстанским областным судом было проведено обобщение судебной практики по спорам, вытекающим из налогового законодательства, рассмотренными судами области за период 2013 - 2014 года.

При проведении данного обобщения были выявлены вопросы, которые возникают при рассмотрении заявлений налогоплательщиков об обжаловании действий и решений налоговых органов о начислении налогов контрагентам ликвидированных в связи с признанием недействительной регистрации юридических лиц.

В силу подпункта 4 пункта 4, пункта 6 ст.571 Налогового кодекса (далее НК), при признании недействительной регистрации юридического лица на основании вступившего в законную силу решения суда, снятие с регистрационного учета по налогу на добавленную стоимость (далее НДС) производится с даты постановки на такой учет.

На основании пункта 1 статьи 256 НК для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, чтобы поставщик являлся плательщиком НДС, следовательно, суммы НДС по сделкам с таким налогоплательщиком, подлежат исключению из зачета, если имеется решение налогового органа о снятии с регистрационного учета в качестве плательщика НДС.

По вопросу начисления НДС судебная практика сложилась единая, поскольку налоговым кодексом предусмотрен прямой запрет для отнесения НДС в зачет по таким взаиморасчетам.

Споры возникали по вопросу правомерности начисления корпоративного подоходного налога (далее КПН) по взаиморасчетам с такими контрагентами, поскольку налоговый кодекс не содержит нормы, позволяющей, не относить расходы на вычеты.

Согласно пункту 1 статьи 100 НК, расходы налогоплательщика в связи с осуществлением деятельности, направленной на получение доходов, подлежат вычету при определении налогооблагаемого дохода, за исключением расходов, не подлежащих вычету в соответствии с настоящим кодексом.

Нормой статьи 115 НК предусмотрен исчерпывающий перечень затрат, не подлежащих вычету, при этом расходы по операциям с налогоплательщиком, государственная регистрация которого решением суда была признана недействительной, не входят в вышеуказанный перечень затрат, не подлежащих вычету.

В нормативном постановлении Верховного Суда № 1 от 27 февраля 2013 года «О судебной практики применения налогового законодательства» (далее Постановление) указано, что Налоговым кодексом не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица.

Таким образом, законодатель не запрещает производить вычеты по операциям с налогоплательщиком, регистрация которого признана недействительной.

Однако на практике налоговые органы, доначисляя юридическому лицу КПН, мотивируют свое решение следующим образом (приводится выдержка из акта документальной проверки): «Представленные к проверке первичные документы, выписанные от имени ТОО, не могут быть признаны документами, подтверждающими понесенные расходы, по следующим основаниям. Согласно вступившему в законную силу решению суда государственная регистрация ТОО признана недействительной по причине нарушений, допущенных при создании юридического лица, носящих неустранимый характер, а именно: регистрация юридического лица произведена на лицо, не имеющее намерения заниматься предпринимательской деятельностью. То обстоятельство, что ТОО создано изначально без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность в силу ч.2 ст. 71 ГПК не подлежит доказыванию. Учитывая, что судом государственная регистрация ТОО признана недействительной, все выписанные от имени указанного юридического лица документы, также являются недействительными, поскольку такого юридического лица, как субъекта гражданско-правовых отношений и участника договорных отношений не существует».

Такая позиция налоговых органов представляется неправильной, поскольку умышленное создание коммерческой организации, легитимной по форме, без намерения осуществлять предпринимательскую или банковскую деятельность, попадает под понятие лжепредпринимательства (пункт 1 нормативного постановления Верховного Суда № 1 от 12 января 2009 года «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве).

Анализ рассмотренных судами области дел показал, что отказывая налогоплательщику в удовлетворении его требований о признании решения налогового органа незаконным, суды в обоснование приводили указанные доводы налоговых органов.

Вместе с тем, согласно подпункту 2 пункта 2 статьи 49 Гражданского кодекса 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.

Из содержания указанной нормы следует, что неустранимый характер определяется нарушениями норм законодательных актов об отдельных видах юридических лиц. Например, указание некоммерческой организацией в качестве основной деятельности такой, которая направлена на извлечение дохода, регистрация юридического лица с уставным капиталом менее требуемого законодательством и т.п.

Однако нарушение законодательства при создании юридического лица не означает однозначно, что после такой регистрации юридическое лицо не осуществляло свою деятельность.

Следовательно, налоговые органы при проведении документальной проверки не должны ограничиваться указанием на то, что контрагент проверяемого налогоплательщика ликвидирован в связи с признанием его регистрации недействительной и в связи с этим производить доначисление КПН.

Соответственно судам также следует проверять доводы заявителя о том, что сделки с такими контрагентами реально совершались.

Так, к примеру, решением СМЭС от 13 ноября 2013 года было отказано в удовлетворении заявления ТОО «М» к ГУ «Налоговое управление по г. Усть-Каменогорск» о признании незаконным и отмене уведомления.

В суде было установлено, что 16 мая 2013 года в отношении неустановленных лиц возбуждено уголовное дело по факту создания лжепредприятия ТОО «В» по признакам преступления, предусмотренного ст. 192 ч.1 УК Республики Казахстан.

 Из представленного в ходе судебного заседания протокола допроса Б. в качестве свидетеля следует, что Б. деятельностью предприятия не занималась, только подписывала бухгалтерские и иные документы. Фактически деятельностью предприятия занималась М. и Б. не было известно, что М. от имени ТОО «В» выписывала фиктивные счета-фактуры без фактической поставки ТМЦ и услуг.

 В соответствии с налоговым законодательством расходы налогоплательщика, не подтвержденные первичными документами, не могут относиться на вычеты для исчисления корпоративного подоходного налога и в зачет для исчисления налога на добавленную стоимость.

 Налоговым органом также был представлен суду акт налоговой проверки в отношении ТОО «В» из которого установлено, что поставщиками ТОО «В» являлись ТОО «V», ТОО «VM» и ТОО «Р». Из материалов дела следует, что руководитель ТОО «V» Каратаева О.Л. приговором суда № 2 города Усть-Каменогорска была признана виновной в совершении преступления, предусмотренного ст. 192-1 УК Республики Казахстан за совершение сделок путем использования счетов-фактур без фактической отгрузки товаров. В отношении руководителя ТОО «V» Х. также было возбуждено уголовное дело по ст. 222 ч.1 УК Республики Казахстан.

 В соответствии со ст. 100 НК расходы налогоплательщика, связанные с получением совокупного годового дохода, подлежат вычету из налогооблагаемого дохода при наличии документов, подтверждающих расходы.

Суд посчитал, что представленные от имени ТОО «В» документы не могут в данном случае служить достоверным подтверждением понесенных расходов по приобретению товаров, поскольку поставщиками ТОО «В» выписывались бестоварные счета-фактуры, соответственно ТОО «В» не могло поставлять товар в адрес ТОО «М».

Отказывая в удовлетворении аналогичных требований ТОО «С» к ГУ «Налоговое управление по г. Риддер» суд пришел к следующим выводам.

Исследуя ксерокопии первичных бухгалтерских документов: накладные на отпуск запасов на сторону и счета-фактуры за 2009-2010 г.г, судом установлено, что договоры поставки между заявителем и поставщиком ТОО «В» не заключались, не усматривается и действий сторон, предшествующих совершению сделок между этими сторонами (обмен письмами, заявки и т.п.), что свидетельствует об отсутствии договорных отношений, а потому ссылка налогового органа о выписке бестоварных счетов-фактур, обоснована.

В соответствии с п.3 ст.100 Налогового кодекса вычеты производятся при наличии документов, подтверждающих понесенные расходы.

 Согласно п.2 ст.56 Налогового кодекса налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

 Ст.6 Закона «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что операции и события в системе бухгалтерского учета должны подкрепляться оригиналами первичных документов. Первичные бухгалтерские документы должны содержать обязательные реквизиты, к числу которых относится указание наименования должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность ее оформления.

 Следовательно, представленные заявителем ксерокопии первичных бухгалтерских документов для приобщения в материалы дела, не могут быть признаны допустимыми в силу ст.68 ГПК доказательствами, подтверждающими понесенные им расходы, связанные с поставкой товара и впоследствии с его реализацией.

При изучении сложившейся судебной практики рассмотрения по спорам, вытекающим из налогового законодательства, установлено, что у судов возникали вопросы при рассмотрении налоговых споров, связанных с так называемой заменой счетов-фактур.

 Основанием для начисления послужило исключение из зачета НДС по взаиморасчетам с ТОО «Д-А». Из акта проверки следует, что решением специализированного межрайонного экономического суда ВКО от 23 мая 2013 года, вступившего в законную силу, была отменена государственная регистрация ТОО «T» с исключением юридического лица из единого государственного регистра юридических лиц. На основании вышеуказанного решения суда ГУ «Налоговое управление по городу Усть-Каменогорск» направило 6 сентября 2013 в адрес ТОО уведомление № 07000026377 об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля. Налоговым органом на основании уведомления на налогоплательщика была возложена обязанность исключить из зачета НДС по взаиморасчетам с ТОО «T» в сумме 7 394 084 тенге. ТОО уведомление налогового органа исполнило путем подачи дополнительной декларации по НДС, на основании которого была произведена корректировка налоговой отчетности за 3-4 квартал 2010 года и 1,2 квартал 2011 года путем исключения из зачета НДС в сумме 7 394 084 тенге по взаиморасчетам с ТОО «T». В то же время ТОО в дополнительной декларации, поданной 3 сентября 2013 года по НДС отразило взаиморасчеты с ТОО «Д-А». Поставщиком ТОО «Д-А» была подана дополнительная декларация по НДС в декабре 2013 года с отражением взаиморасчетов с ТОО.

Из акта проверки следует, что основанием для исключения НДС из зачета послужил установленный налоговым органом факт замены счетов-фактур, выписанных от имени ТОО «Т» на счета-фактуры, выписанные от ТОО «Д-А». В судебном заседании данный факт нашел подтверждение, поскольку из материалов дела следует, что счета-фактуры, выписанные от имени ТОО «Д-А» совпадают по дате выписки и по сумме оборотов со счетами-фактурами ТОО «T». НДС, ранее отнесенный в зачет по взаиморасчетам с ТОО «T» был исключен из зачета на основании ст. 256 Налогового кодекса Республики Казахстан. В соответствии пунктом 1 статьи 256 п.1 НК при определении суммы налога, подлежащего взносу в бюджет, получатель товаров, работ и услуг имеет право на зачет сумм НДС, подлежащих уплате за полученные товары, если они используются или будут использоваться в целях облагаемого оборота, а также, если поставщиком, являющимся плательщиком НДС на дату выписки счета-фактуры, выписан счет-фактура или другой документ, представляемый в соответствии с п.2 данной статьи на реализованные товары, работы и услуги на территории Республики Казахстан.

Представленная налогоплательщиком дополнительная декларация, счета-фактуры, отражающие взаиморасчеты соответствует требованиям НК. С формальной точки зрения налогоплательщиком нормы налогового законодательства не нарушены. Согласно п. 1 ст. 256 НК предусмотрено, что для возникновения у получателя товаров, работ, услуг права на зачет сумм НДС необходимо, что поставщик является плательщиком НДС. При рассмотрении таких дел налогоплательщики представляют счета-фактуры, выписанные контрагентами, свидетельства о постановке их на учет в качестве плательщика НДС, все взаиморасчеты отражаются вы бухгалтерском учете.

Другой пример. ТОО «Ш» обратилось в суд с заявлением к ГУ «Налоговый Департамент по Восточно-Казахстанской области» о признании незаконным и отмене уведомления о результатах налоговой проверки.

В качестве одного из доводов заявитель указал, что за 4 квартал 2011 года ответчиком был исключен без оснований НДС по взаиморасчетам с ТОО «Л», несмотря на предоставление всех первичных документов, подтверждающих факт поставки.

Отказывая заявителю в удовлетворении заявления в этой части, суды первой, апелляционной и кассационной инстанции указали, что в ходе проверки представителями заявителя был признан факт выписки документов от имени ТОО «Ш-О» по операциям, совершенным в 4 квартале 2011 года, что исключает факт совершения этих операций с ТОО «Л».

Следовательно, по такой категории споров также складывается неоднозначная практика.

В заключении хотелось бы высказать предложение о внесении изменений дополнений в Постановление.

В частности, в последнем абзаце пункта 5 указано, что факт регистрации (перерегистрации) юридического лица на лицо, которое не имеет отношения к его созданию, является основанием для отмены данной регистрации (перерегистрации) по иску прокурора в порядке статьи 55 ГПК.

Однако при принятии решения суд должен руководствоваться нормами материального права. В статье 49 ГК нет такого понятия, как «отмена» регистрации. В соответствии с подпунктом 2) пункта 2 указанной нормы по решению суда юридическое лицо может быть ликвидировано, в связи с признанием недействительной регистрации юридического лица. Поэтому предлагается привести этот абзац в соответствие со статьей 49 ГК.

Для формирования единой судебной практики по вопросу обоснованности вычета затрат по сделкам с юридическим лицом, регистрация которого признана решением суда недействительной, предлагается дополнить последний абзац пункта 9 Постановления предложением следующего содержания: «Следовательно, судам при рассмотрении споров об обоснованности произведенного налоговыми органами доначислений сумм корпоративного подоходного налога (далее КПН) по взаимозачетам с юридическими лицами, государственная регистрация которых решением суда признана недействительной, необходимо проверять доводы заявителя о том, что сделки с такими контрагентами реально совершались. При этом учитывать, что соответствии с пунктом 3 статьи 100 Налогового кодекса вычеты производятся при наличии документов, подтверждающих понесенные расходы.

 Согласно пунктом 2 статьи 56 Налогового кодекса налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

 Статьей 6 Закона «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что операции и события в системе бухгалтерского учета должны подкрепляться оригиналами первичных документов. Первичные бухгалтерские документы должны содержать обязательные реквизиты, к числу которых относится указание наименования должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность ее оформления».

**О.Ю.Лезгиева**

руководитель Юридического управления

Департамента государственных доходов

по Восточно-Казахстанской области

**Обжалование действий органов государственных доходов**

**как отсрочка исполнения налогового обязательства**

Готовясь к данному семинару и еще раз анализируя каждое дело, рассмотренное судом с участием органов государственных доходов (далее – ОГД) Восточно– Казахстанской области в период прошлого и текущего года, хочется отметить, что судебная практика по обжалованию уведомлений и действий ОГД складывается в пользу государственного органа. Это свидетельствует о том, что на территории области имеет место единое понимание и применение норм действующего налогового и таможенного законодательства как со стороны органов государственных доходов, так и со стороны судебных органов.

Вместе с тем, в отдельных случаях судебная практика других регионов играет роль и принимается во внимание при вынесении судебного решения. Ярким примером тому являются судебные дела по РГП «Резерв» об обжаловании уведомлений о погашении задолженности по таможенным платежам (имеются в ВКО, г.Астана, СКО, Костанай) – решением СМЭС ВКО от 10.09.2014 г. в удовлетворении заявления РГП «Резерв» было отказано, однако на момент рассмотрения апелляционной жалобы 24 ноября 2014 года Заявитель представил в суд постановление кассационной судебной коллегии суда города Астаны от 29 октября 2014 года об удовлетворении аналогичной жалобы РГП «Резерв» и отмене уведомления, выставленного на основании этого же акта внеплановой таможенной проверки ДТК по г.Астана– именно данный факт и явился основанием для удовлетворения заявления РГП «Резерв» в апелляционном порядке. Далее, при рассмотрении кассационной жалобы ДГД по ВКО уже имелось постановление Верховного суда РК об отмене кассационного постановления суда г.Астана (постановление от 27.03.2015 г.) и кассационным постановлением ВКО суда от 27.04.2015 года апелляционное решение отменено с оставлением в силе решения суда первой инстанции.

Приведенный пример показывает, что различная судебная практика регионов не может не оказывать влияния на вынесение судебных актов. Именно по этому вопрос обсуждения и выработки единообразной судебной практики рассмотрения налоговых и таможенных споров в целом по республике является актуальным и важным.

Если говорить о судебной практике рассмотрения поднимаемых другими областями вопросов, то остановлюсь на следующем.

Из 83 судебных дел за анализируемый период предметом 44 (53%) явилось обжалование результатов проверок, связанных с исключением из вычетов и зачета по НДС расходов по бестоварным (фиктивным) сделкам (замена счетов –фактур) и с контрагентами, чья регистрация признана недействительной. Судебные акты во всех случаях вынесены в пользу ОГД как в части НДС, так и в части КПН.

Однако, налогоплательщики, не соглашаясь с доначислениями и судебными актами о признании таких доначислений законными, ссылаются на наличие у них

1. первичной документации по сделке,
2. отсутствие решения о признании такой сделки недействительной и
3. п.9 Нормативного постановления ВС РК от 27.02.2013 года.

 Возражая против таких доводов, фактически в гражданском процессе идет доказывание фиктивности бухгалтерских документов, представленных к проверке.

 При этом, считаем, что из пункта 9 НП ВС РК необходимо исключить последний абзац «*Вместе с тем* [*Налоговым кодексо*м](http://online.zakon.kz/document/?link_id=1002374250) *не предусмотрен запрет на вычет затрат по таким сделкам на том основании, что имеется решение суда о признании недействительной регистрации индивидуального предпринимателя или юридического лица» -* так кактакая редакция вызывает двоякое толкование.

 Действительно, прямой нормы в Налоговом кодексе нет, но она и не требуется, поскольку если регистрация юридического лица признана недействительной, то и все совершенные от имени этого лица сделки и документы также являются недействительными. А потому они не могут быть приняты как документы, подтверждающие понесенные расходы, соответственно, ранее отнесенные на вычеты суммы расходов считаются документально не подтвержденными, и подлежат исключению из вычетов на основании ст.100 Налогового кодекса.

 Если обратиться к спорам об обжаловании действий должностных лиц органов государственных доходов ВКО, то в процентном соотношении предметом спора является

60% - иски о снятии обременения с имущества

25% - жалобы об отмене уведомлений о погашении налоговой задолженности

10 % - жалобы на иные виды уведомлений

5% - жалобы на действия, в т.ч обжалование предписания о назначении проверки (1)

При обжаловании действий судебная практика рассмотрения споров также складывается в пользу органов государственных доходов, но здесь я хотела бы вынести на обсуждение следующий вопрос.

В настоящее время отдельные недобросовестные налогоплательщики используют предоставленное законом право обращения в суд не как способ защиты своих прав и интересов, а как способ затягивания сроков исполнения налогового обязательства перед государством.

Рассмотрим эти случаи на примерах.

Так, органами прокуратуры в адрес ДГД по ВКО внесен акт прокурорского реагирования, согласно которому поручено провести внеплановую налоговую проверку ТОО «П» в связи с наличием признаков уклонения от уплаты налогов.

В соответствии с п.7 ст.16 Закона РК «О государственном контроле и надзоре в Республике Казахстан» поручение прокуратуры является основанием назначения внеплановой проверки. То есть, предписание выписано на законных основаниях, однако, не смотря на это, налогоплательщик в целях не допуска работников к проверке обжаловал предписание в суд, одновременно подав заявление об обеспечении иска с просьбой на период обжалования приостановить действие предписания.

Отказывая в удовлетворении заявления об обеспечении иска, суд указал, что в соответствии с п.4 ст.8 Закона РК «Об административных процедурах» гос.орган самостоятельно обязан приостановить действие правового акта на период его обжалования.

В результате чего, проверка по предписанию от 23 января 2015 года фактически началась лишь 30 апреля 2015 года.

**Предложение**: налоговые отношения являются властными отношениями между государством и налогоплательщиком, а потому вопрос назначения налоговой проверки должен решаться исключительно государственным органом и не должен являться самостоятельным предметом спора, если же налогоплательщик не согласен с результатами налоговой проверки, то он вправе обжаловать результаты налоговой проверки и как одно из оснований указать на незаконность назначения налоговой проверки.

В связи с чем, просим рассмотреть возможность дополнения первого предложения абзаца первого пункта 19 НП ВС РК после слов «уведомление» словами «предписание о назначении проверки не подлежит самостоятельному обжалованию»: *Исходя из положений* [*статьи 638*](http://online.zakon.kz/document/?link_id=1002377085) *Налогового кодекса о том, что решением по результатам налоговой проверки является вынесенное органом налоговой службы уведомление о результатах налоговой проверки, в случае несогласия налогоплательщика с начисленными суммами налогов и других обязательных платежей в бюджет, обязательств по исчислению, удержанию, перечислению обязательных пенсионных взносов, исчислением и уплатой социальных отчислений и пеней, уменьшением убытков, неподтверждением к возврату сумм превышения НДС и (или) корпоративного (индивидуального) подоходного налога, удержанного у источника выплаты с доходов нерезидентов, обжалованию в судебном порядке подлежит только уведомление,* ***предписание о назначении проверки не подлежит самостоятельному обжалованию…»***

Далее, недобросовестность налогоплательщиков проявляется и в части уклонения от получения судебного акта, вынесенного в пользу государственного органа в целях затягивания сроков вступления его в законную силу.

Так, решение СМЭС ВКО об отказе в удовлетворении заявления ТОО «Т» от 23.12.2013 года, вступило в законную силу только 15.10.2014 года, потому что на протяжении более 9 месяцев налогоплательщик уклонялся от получения судебного акта. Судебный акт им был получен лишь в начале сентября 2014 года, после чего подана апелляционная жалоба, которая была принята и рассмотрена 15.10.2014 года с оставлением решения суда первой инстанции в силе.

**Предложение**: во избежание подобного мы поддерживаем редакцию ст. 403 проекта ГПК РК, предусматривающую исчисление срока на обжалование не с даты получения судебного акта, а со дня вынесения решения в окончательной форме, а лицами, не участвовавшими в судебном разбирательстве, со дня направления им копии решения.

Помимо изложенного, недобросовестность со стороны налогоплательщика проявляется и в случае неявки на судебное заседание, а после того, как суд определением оставляет заявление без рассмотрения, налогоплательщик, не допуская вступления определения в законную силу, обращается в суд об отмене определения об оставлении без рассмотрения, которое судом удовлетворяется и далее налогоплательщик вновь не участвует в судебных заседаниях.

Так, Усть-Каменогорским городским судом определением от 18.11.2014г. оставлено без рассмотрения заявление С. по причине подписи неуполномоченным лицом, 11.12.2014 г. Заявитель вновь обращается с заявлением в суд, определением от 26.12.2014 г. суд оставляет заявление без рассмотрения в связи с вторичной неявкой заявителя, 03.04.2015г. заявитель обратился с заявлением об отмене определения об оставлении без рассмотрения, так как не был надлежащим образом извещен, судом определение отменено, производство возобновлено и только 29 апреля 2015 года дело рассмотрено по существу с вынесением решения об отказе в удовлетворении иска.

**Предложение:** во избежание таких длительных судебных разбирательств просим рассмотреть возможность ограничить случаи отмены судом своего определения об оставлении иска без рассмотрения и исключить отмену определения на том основании, что истец не был извещен о дате рассмотрения дела, поскольку, во всех определениях об оставлении иска без рассмотрения суды указывают, что *надлежащим образом извещенный ответчик на судебное заседание не явился*.

Положительное решение данного предложения усилит дисциплину заявителя, поскольку он будет знать, что в случае отказа ему в возобновлении производства, ему необходимо будет повторно подавать заявление в суд с уплатой государственной пошлины.

Еще один пример уклонения от исполнения обязательства – это обжалование уведомлений о погашении налоговой задолженности, который, к сожалению, начинает активно применяться.

ТОО «Ш» по акту проверки доначислено 56,6 млн.тенге, ТОО обжаловало результаты проверки, решением СМЭС ВКО от 22.09.2014г. в удовлетворении жалобы отказано, вступило в законную силу 18.12.2014г. Для взыскания доначисленной суммы налогоплательщику выставлено уведомление о погашении налоговой задолженности и по истечению установленного срока выставлены РПРО и 20.02.2015 года инкассовые распоряжения. После чего налогоплательщик подает жалобу в суд об отмене уведомления о погашении налоговой задолженности, т.е. той суммы, по законности доначисления которой уже имеются судебные акты, и просит суд принять меры обеспечения иска в виде приостановления действия РПРО и инкассовых распоряжений на период рассмотрения жалобы. Судом было отказано в принятии мер обеспечения со ссылкой на п.4 ст.8 Закона РК «Об административных процедурах»об обязанности гос.органа приостановить действие обжалуемого правового акта. При этом, судом удовлетворено заявление налогоплательщика о вынесении в адрес ОГД частного определения по факту не принятия мер по приостановлению действия РПРО и инкассовых распоряжений на период обжалования уведомления о погашении налоговой задолженности.

Здесь хотелось бы обратить внимание на то, что обжалование уведомления о погашении налоговой задолженности имело место **после** выставления РПРО и инкассовых распоряжений.

В свою очередь, данный вид уведомления носит информационный характер, которым налогоплательщику сообщается о наличии у него задолженности и разъясняется, что в случае ее не погашения будут приниматься способы и меры принудительного взыскания в установленные сроки и порядке.

Если же способы и меры согласно выставленного уведомления уже приняты, то считаем, что обжалованию подлежит уже не уведомление, так как содержащаяся в нем информация уже реализована, а должны обжаловаться непосредственно действия ОГД по выставлению РПРО и инкассовых распоряжений и лишь при таком предмете спора возможно приостановление действий таких РПРО и инкассовых распоряжений согласно ст.8 Закона РК «Об административных процедурах».

Приведенные выше примеры показывают недобросовестное использование отдельными налогоплательщиками предоставленного им конституционного права на судебную защиту.

По результатам данного семинара хотелось бы выработать единообразную практику, исключающую злоупотребление институтом судебной защиты в целях уклонения лиц от исполнения своих обязательств перед государством.

**А.В.Шевченко**

судья Павлодарского

областного суда

**О практике рассмотрения споров, связанных с исполнением**

**уведомлений налоговых органов о доначислении НДС КПН**

**контрагентам лжепредприятий**

Споры, связанные с исполнением уведомлений налоговых органов о доначислении НДС и КПН контрагентам лжепредприятий, выносимых как по результатам камеральных, так и документальных проверок, рассматриваются судами нашего государства уже довольно длительный срок. Соответственно, многие из вопросов, возникавших при рассмотрении судами гражданских дел по таким спорам, уже урегулированы сложившейся судебной практикой, разрешены в обзорах судебных актах надзорной инстанции и в Нормативном постановлении Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года №1 «О некоторых вопросах применения законодательства о лжепредпринимательстве». По нашему мнению это является одним из факторов, повлиявших но то, что количество таких споров постоянно снижается.

Так, в соответствии со статистическими данными, районными и приравненными к ним судами Павлодарской области в 2013 году рассмотрели лишь 6 дел о спорах, связанных с обжалованием уведомлений налоговых органов о корректировке НДС и КПН контрагентам коммерческих организаций, признанных лжепредприятием (далее соответственно – контрагент, лжепредприятие) в приговоре суда или в постановлении о прекращении уголовного дела по нереабилитирующим основаниям (далее – приговор). Из них по 1 делу производство прекращено, по 1 делу иск оставлен без рассмотрения, по остальным вступившими в законную силу судебными актами в удовлетворении заявления отказано. Обжаловано в кассационном порядке 1 решение, которое оставлено без изменения. В 2014 году поступило – 5 таких заявлений, все споры рассмотрены с вынесением решений, в том числе по 3 – об отказе в удовлетворении требований, по 2 – об удовлетворении заявления (пересмотрены в дальнейшем по вновь открывшимся обстоятельствам с принятием решения об отказе),

Следует отметить, что почти все заявители по этим спорам основанием обращения в суд указывали, что совершили реальные сделки с контрагентами-лжепредприятиями, однако им по этим сделкам начислены, или предлагается скорректировать, НДС и КПН; что в отношении их сделок расследование по уголовным делам не проводилось, их представителей в уголовный суд не вызывали и приговорах в качестве контрагентов оно не указаны.

В ходе подготовки данного доклада стало очевидным, что нет необходимости в приведении каких-либо примеров рассмотрения споров по данной тематике, так как все окончательные судебные акты по таким делам по существу однотипны. Соответственно, за анализируемый период вопросов при рассмотрении таких споров в основном не возникало из-за установившейся практики: суды при разрешении вопроса о законности этих уведомлений в первоочередном порядке проверяли наличие формальных правовых оснований для их вынесения, и без проверки обоснованности по существу доводов о фактическом совершении сделок выносились решения по существу заявления. То есть, сложившаяся на настоящее время судебная практика, - от суда первой инстанции до суда надзорной инстанции, - исходит из того, что доводы заявителей о фактическом совершении сделок с лжепредприятиями учёту не подлежат, так как без доказывания подлежат признанию не соответствующими законодательству.

Эта практика основывается на мнении судов, что: - в силу части 3 ст. 71 ГПК РК вступивший в законную силу приговор обязателен для суда, рассматривающего дело о гражданско-правовых последствиях деяний лица, в отношении которого состоялся приговор суда, а также в отношении других установленных приговором обстоятельств и их правовой оценки; - все сомнения в законности и обоснованности приговора по уголовному делу, которым лицо признано виновным по статье 192 Уголовного кодекса, подлежат разрешению в порядке уголовного судопроизводства; - также учитываются особенностей состава лжепредпринимательства: что отсутствие в приговоре данных о фактических обстоятельствах дела относительно того или иного контрагента и о сделках с этим контрагентом, не освобождает контрагента от исполнения прямо предусмотренных Налоговым кодексом налоговых обязательств, что достаточно самого факта совершения операций с налогоплательщиком, признанным лжепредприятием.

Однако следует отметить, что до сих пор эта практика нормативно не закреплена в Нормативном постановлении Верховного Суда РК.

В то же время, справедливость, и даже законность такого разрешения споров до сих пор достаточно часто становится предметом обсуждения среди юристов, имеющих отношение к рассмотрению налоговых споров. Более того, результаты судебного рассмотрения таких дел являются одним из источников негативного восприятия деятельности судов и налоговых органов со стороны добросовестных предпринимателей. Дальнейшее замалчивание со стороны судебных органов лишь «загоняет вглубь» эту проблему, поэтому я счёл необходимым посвятить ей краткий доклад.

 То, что такая проблема действительно существует, следует и из общепринятых понятий о справедливости судебных актов, и из результатов изучения нормативных актов по данной тематике. Поэтому целесообразно вновь внимательно изучить эту проблему и при необходимости принять меры по корректировке судебной практики.

Существо доводов, оспаривающих вышеуказанное толкование и применение законодательства, заключается в следующем:

По моему мнению, вышеуказанная судебная практика фактически не замечает одной чётко прописанной нормы, регламентирующей вынесение приговоров по уголовным делам о лжепредпринимательстве. А в пункте 17 Нормативного постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 12 января 2009 года № 1 дословно установлено следующее: «*С учетом требований статьи 24 Уголовно-процессуального кодекса Республики Казахстан о всестороннем, полном и объективном исследовании обстоятельств дела органы уголовного преследования обязаны принять меры для установления всех контрагентов коммерческой организации, в отношении которой лицо обвиняется в совершении лжепредпринимательства, и выяснения обстоятельств дела касательно действительной реализации товаров, работ, услуг и оплаты за них. В обвинительном приговоре суда, а также в постановлениях органа уголовного преследования или суда о прекращении уголовного дела по статье 192 УК по нереабилитирующим основаниям должны быть указаны фактические обстоятельства дела относительно каждого контрагента лжепредприятия*».

То есть, из этой нормы прямо следует, что обоснованный обвинительный приговор обязательно должен содержать фактические сведения о каждом контрагенте лжепредприятия и его сделках, т.е., о фиктивности сведений о таких сделках – так как наличие реальных сделок доказывает отсутствие состава такого преступления, как лжепредпринимательство.

Соответственно, эта норма даёт основание сделать вывод, что отсутствие в приговоре сведений о ком-либо из контрагентов означает, что расследование сделок с этим контрагентом не проводилось, этим приговором не установлено обстоятельств, относящихся к данному контрагенту и его сделкам, нет правовой оценки этих обстоятельств. Следовательно, что нет оснований считать установленными обстоятельства в отношении контрагента, если он контрагент и его сделки не упомянуты в приговоре, им не дана юридическая оценка. Поэтому в отношении не упомянутого в приговоре контрагента нет оснований для применения положений ст. 71 ГПК РК.

К сожалению, во всех рассматриваемых спорах приговора не отвечали этим требованиям, т.е., не содержали достаточных доказательств отсутствия цели ведения предпринимательской деятельности при создании ороганизаций, признанных лжепредприятиями, а суды при рассмотрении гражданских дел проигнорировали эти обстоятельства.

А ведь из материалов всех рассмотренных дел прямо следовало, что споры возникли из-за того, что сведения о сделках с лжепредприятиями содержались в налоговой отчётности контрагентов. То есть, эти сведения имелись в базе данных налоговых органов, были общедоступны и при проведении судебного разбирательства, и в ходе предварительного следствия. Поэтому у органов предварительного следствия и у судов, рассматривающих соответствующие уголовные дела, имелась и обязанность, и реальная возможность исследовать данные сделки и дать им юридическую оценку. Неисполнение в приговорах этой обязанности, помимо уголовно-процессуальных последствий, указывает на то, что такие приговора, не содержащие обязательные сведения о контрагентах лжепредприятия, о юридической оценке правоотношений контрагента и лжепредприятия, не могут иметь преюдициального значения для гражданского дела, рассматривающего правоотношения контрагента и лжепредприятия.

Более того, практически по всем этим делам должностные лица заявителей в ходе рассмотрения гражданских дел сообщали либо о том, что их опрашивали или допрашивали сотрудники финансовой полиции, которые получали объяснения о фактическом совершении сделок, что в отдельных случаях этим сотрудникам представляли доказательства (заявлялось даже о фактах изъятия документов по таким сделкам). Однако ни в одном приговоре эти сделки не отражены, заявители в качестве контрагентов не упомянуты, - что свидетельствует об умышленном исключении сведений об этих контрагентах из материалов уголовных дел.

Суды же всех судебных инстанций при вынесении окончательного судебного акта по гражданскому делу по спору о доначислениях (корректировках) НДС и КПН по взаимоотношениям с лжепредприятиями, как указано выше, не обращают внимания на вышеуказанные обстоятельства. При этом одним из доводов является то, что все сомнения в законности и обоснованности приговора подлежат разрешению в порядке уголовного судопроизводства. Статьёй 396 УПК РК 1997 года, и ст. 414 ныне действующего УПК РК, установлено, что обжаловать постановлений суда вправе также лица, не являющиеся сторонами в данном деле, если постановление касается их прав и законных интересов. Однако вопрос о том, является ли контрагент таким лицом, является довольно спорным, так как само существо нарушений его прав заключаются именно в том, что информация о нём в приговоре отсутствует, а сам контрагент был устранен от участия в рассмотрении и расследовании дела. Поэтому само право такого лица на обжалование судебного акта по уголовному делу о лжепредпринимательстве весьма спорно, а возможность своевременного обжалования вообще сомнительна из-за продолжительных сроков между датами вступления приговора в законную силу и совершения налоговыми органами оспариваемых действий.

В совокупности с выводами судов, рассматривающих гражданские дела о рассматриваемых спорах, это означает, что фактически контрагент лжепредприятия лишён реальной возможности реализовать предусмотренное п. 2 ст. 13 Конституции РК право на судебную защиту своих прав и свобод.

Полагаю, что указанные доводы подлежат учёту. Поэтому в целях правильного и единообразного применения норм материального права, исключения возможности различного толкования по этих весьма важных положений налогового законодательства, а также для создания условий по полной реализации добросовестными контрагентами лжепредприятий конституционного права на судебную защиту и улучшения имиджа судебной системы, предлагается обратиться в Верховный Суд Республики Казахстан с предложением разъяснить путём вынесения нормативного постановления:

1. Каковы должны быть последствия неполноты расследования уголовных дел о лжепредпринимательстве, выразившейся в неисследовании информации о сделках лжепредприятий со всеми контрагентами, имеющейся у налоговых органов, содержащейся в налоговой отчётности контрагентов и лжепредприятий?

2. Каким способом следует устранять неполноту такого рассмотрения:

- в уголовном процессе, путём предоставления контрагентам права обжалования таких приговоров, с обязанностью восстановления срока обжалования с учётом времени, когда контрагенту стало известно об этом приговоре ( с приостановленгием производства по гражданскому делу)?

 - или в гражданском процессе, путём неприменения положений ст. 71 ГПК РК в отношении сделок лжепредприятия с контрагентами, сделкам которого не дано оценки в приговоре?

**В.С.Геращенко**

заместитель директора

по правовым вопросам

Палаты предпринимателей

Акмолинской области

**Защита прав и законных интересов субъектов предпринимательства, снижение административных барьеров**

 Палатой предпринимателей Акмолинской области проведена следующая работа по приоритетным направлениям: Защита прав предпринимателей и административные барьеры.

Практика деятельности субъектов предпринимательства свидетельствует о том, что на пути развития предпринимательства имеются многочисленные административные барьеры: сложное законодательство непрямого действия, наличие многочисленных подзаконных актов, противоречия между отдельными НПА на республиканском и местном уровнях, и слишком большое количество контролирующих органов на разных уровнях хозяйствования.

 С точки зрения широкого понимания, административные барьеры – это нарушения законных прав и интересов субъектов предпринимательской деятельности, выражающиеся в:

1) действиях или в бездействии органов власти (органов местного самоуправления), тормозящих, осложняющих или делающих невозможным прохождение процедур, предусмотренных действующим законодательством;

2) действиях или в бездействии занимающих монопольное положение на рынке организации (водо-, энерго-, теплоснабжающих организаций), тормозящих, осложняющих или делающих невозможным осуществление предпринимательской деятельности;

3) невозможности реализации нормативных требований, заложенных в действующем законодательстве, ввиду наличия невыполнимых норм, отсутствия единообразного толкования положений закона органами государственной власти (местного самоуправления) и пр.

Основными самыми распространенными сферами, в которых существуют и возникают административные барьеры, считаются прежде всего:

* лицензирование отдельных видов деятельности;
* сертификация и стандартизация продукции, работ и услуг;
* архитектура и строительство;
* земельные отношения;
* налоговые проверки;
* государственные закупки;

 В последнее время в Казахстане начали обсуждать проблему снижения административных барьеров, пытаясь тем самым повысить конкурентоспособность Казахстанской экономики и способствовать развитию предпринимательства.

Для этого, совместно с Правительством РК и Союзом «Атамекен», в целях решения указанных проблем была создана НПП РК.

Одними из направлений деятельности НПП РК является работа по защите прав и законных интересов субъектов предпринимательства, выявление и снижение административных барьеров.

Под эгидой Палаты создан постоянно действующий рабочий орган – Совет по защите прав предпринимателей. В Совет при Национальной палате входят депутаты, юристы-практики, общественные деятели, ученые и представители СМИ. Совет при Палате возглавляет Представитель НПП в Сенате Парламента РК Гани Касымов.

На ежемесячных заседаниях члены Совета обсуждают пути решения конкретных ситуаций, связанных с ущемлением законных интересов субъектов бизнеса. Результатом каждого заседания Совета является защита прав и интересов отдельных субъектов бизнеса. Последующие за протоколом Совета решения являются прецедентом для правоприменительной практики в отношении других предпринимателей.

Для защиты интересов бизнеса Национальной палатой предпринимателей заключен Меморандум о сотрудничестве с Генеральной прокуратурой РК и подписан совместный план мероприятий.

В частности планом предусмотрено:

• Создание рабочих групп по выработке единого подхода для разрешения системных проблем предпринимателей по их обращениям;

• Разработка и запуск проекта, направленного на развитие и поддержку предпринимательства «Сильный бизнес – сильный Казахстан»;

• Разработка Карты проблем предпринимателей;

• и др. мероприятий.

Аналогичные документы с органами прокуратуры подписаны и во всех областях, Алматы и Астаны.

Теперь каждый предприниматель вне зависимости от региона ведения бизнеса имеет возможность обратиться с вопросом правового характера посредством видеоконференции – к первым руководителям Генпрокуратуры и прокурорам областей.

В рамках заключенного меморандума о взаимном сотрудничестве налажено партнерство и с Агентством госслужбы и противодействию коррупции. Совместно во всех регионах республики создаются рабочие группы.

Таким образом, Национальная палата создала все необходимые инструменты для реализации функций защиты бизнеса на системной основе.

В целях реализации основных направлений, определенных Национальной палатой предпринимателей Республики Казахстан, Палатой предпринимателей Акмолинской области (далее - Палата) активизирована и проведена следующая работа.

**По приоритетным направлениям:**

1. По защите прав предпринимателей и 2) снижению административных барьеров

В период с августа по декабрь 2014 года были осуществлены выезды рабочей группы Палаты в составе директора, работников экономического и юридического блока, пресс-секретаря, а также представителей областного филиала АО «Аграрная кредитная корпорация» в Атбасарский, Жаксынский, Сандыктауский, Жаркаинский и Есильский районы Акмолинской области. В ходе поездки были взяты в работу обращения предпринимателей, рассмотрены их актуальные проблемы, предложены пути решения. Все проблемы взяты под контроль Палаты и в настоящее время проводится работа по положительному разрешению всех поднятых проблем.(По итогам рассмотрения обращений были рассмотрены заявления в отношении должностных лиц и вынесены дисциплинарные взыскания -увольнение Акима Есильского района,зам. Акима и других должностных лиц)

Кроме того, в целях обеспечения широкой информированности предпринимательской среды о предпринимаемых мерах Палаты по защите прав предпринимателей, обеспечен выпуск радио объявления, призывающий предпринимателей к обращению в Палату по имеющимся проблемным вопросам.

В результате работы и проведенного мониторинга, обратилось в РПП - 372предпринимателей , из которых у 126 приняты заявления на рассмотрение , из них решены вопросы положительно - 99, находятся в работе 34, 105 предпринимателям решены вопросы в форме консультации,составления искового заявления, жалобы,запроса.

В основном подняты вопросы: по земельному законодательству, строительной, архитектурно-градостроительной деятельности, налоговому законодательству в сфере транспорта, получению лицензии на алкогольную продукцию,правомерности вынесения акта государственными органами.

 С октября 2014 года, ежемесячно проведены очередные заседание Совета по защите прав предпринимателей, на которых подняты актуальные проблемы предпринимателей Акмолинской области, связанные с земельными отношениями, вопросами взаимодействия по фармацевтической деятельности и обеспечения лекарственными препаратами в рамках государственной программы бесплатного обеспечения лекарственными препаратами , освещены вопросы тарифообразования, участия бизнес-среды в консультативно-совещательных органах Акмолинской области.,

13.02.2015г. По рекомендациям членов Совета было проведено выездное заседание Совета в Бурабайском районе, на котором были рассмотрены проблемные вопросы предпринимателей района. В настоящий момент отрабатываются запросы и ходатайства , направленные в адрес МИО и задания Совета.

Несмотря на положительную динамику взаимодействия с Прокуратурой Акмолинской области , которой в отношении государственных органов по обращениям предпринимателей вынесено 7 актов прокурорского реагирования, назначено четыре проверки государственных учреждений, по обращениям РПП вынесены 3 предписания территориальными инспекциями в адрес МИО,хотелось бы более активного участия

РПП завершила первый этап общественного мониторинга, охвативший более 1 600 000 услугополучателей, по результатам которого уже можно сделать предварительные выводы , что наиболее низкую оценку получили государственные органы, оказывающие государственные услуги по выдаче архитектурно — планировочного задания, изменения целевого назначения земельного участка, утверждения землеустроительного проекта по формированию земельного участка.

**В частности, проверкой установлено, что в г. Кокшетау в 2013 году в эксплуатацию введено 72 коммерческих объектов субъектов МСБ, в
2014 году введено 43 объектов, выдано АПЗ-57.**

Так, в процессе выборочной проверки введенных в 2014 году в эксплуатацию коммерческих объектов субъектов МСБ установлено следующее: по обращению ИП О.Т.Т.

-Постановлениями акимата города Кокшетау №А-10/1799 от 10.02.2014 года, №А-7/1405 от 29.07.2014 года, №А-10/1799 от 09.10.2014 года, изменено целевое назначение земельного участка, ранее предоставленного для обслуживания жилого дома на Руководителем ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» Алжановым Н.Ж. было выдано заключение №1516 от 09.04.2014 года, которое впоследствии направлено для рассмотрения земельной комиссии по вопросу изменения целевого назначения.

-Протоколом заседания земельной комиссии №7 от 22.05.2014 года принято решение о разрешении О.Т.Т. изменить целевое назначение земельного участка.

-03.11.2014 года ИП О.Т.Т. обратился в ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» по вопросу получения архитектурно-планировочного задания для проектирования и строительства кафе-магазина, по адресу: г.Кокшетау, ул.Ауельбекова, 59.

-Вместе с тем, 12.12.2014 года на указанное обращение руководителем Абеновым И.Ш. дан ответ о невозможности выдачи архитектурно-планировочного задания, в связи с расположением земельного участка в зоне пяти и более этажной застройки.

-Согласно подпункта 49 статьи 1 Закона Республики Казахстан «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности», [архитектурно-планировочное задание](#z60) - комплекс требований к назначению, основным параметрам и размещению объекта на конкретном земельном участке (площадке, трассе), а также обязательные требования, условия и ограничения к проектированию и строительству, устанавливаемые в соответствии с градостроительными регламентами для данного населенного пункта. При этом установление требований по цветовому решению и использованию материалов отделки фасадов зданий (сооружений), объемно-пространственному решению не допускается.

Впоследствии, при повторном обращении заявителя 26.11.2014 года по указанному вопросу, ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» было выдано [архитектурно-планировочное задание](#z60) №240 от 09.12.2014 года.

-Согласно пункту 1 статьи 4 Закона Республики Казахстан «О частном предпринимательстве», основными целями государственного регулирования частного предпринимательства являются создание благоприятных условий для развития частного предпринимательства и защита интересов государства и прав потребителей.

-В соответствии с подпунктом 2 статьи 17 Закона Республики Казахстан «О частном предпринимательстве», местные исполнительные органы Республики Казахстан создают условия для развития частного предпринимательства.

-Таким образом, заявителю были созданы условия, препятствующие получения разрешительного документа, при условии, что вопросы изменения целевого назначения земельного участка для строительства объекта (кафе-магазина) были рассмотрены акиматом города Кокшетау по существу.

ПО обращению ТОО «Н-К», на предмет соблюдения требований Закона Республики Казахстан «О порядке рассмотрения обращений физических и юридических лиц», Закона Республики Казахстан «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности».

-Установлено, что 21.05.2014 года представителем ТОО «Н-К» Б. в РГП на ПХВ «Центр обслуживания населения по Акмолинской области» было зарегистрировано заявление о выдаче архитектурно-планировочного задания для строительства пристройки к аптеке, на земельном участке, принадлежащем заявителю на праве частной собственности.

-Указанное обращение поступило в ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» 23.05.2014 года, с присвоением регистрационного номера № ЗТ-406.

-Вместе с тем, 30.05.2014 года и.о. руководителя ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» Т. дан ответ о рассмотрении заявления ТОО «Н-К» на заседании архитектурно-градостроительного совета города Кокшетау.

-Согласно подпункта 49 статьи 1 Закона Республики Казахстан «Об архитектурной, градостроительной и строительной деятельности», [архитектурно-планировочное задание](#z60) - комплекс требований к назначению, основным параметрам и размещению объекта на конкретном земельном участке (площадке, трассе), а также обязательные требования, условия и ограничения к проектированию и строительству, устанавливаемые в соответствии с градостроительными регламентами для данного населенного пункта. При этом установление требований по цветовому решению и использованию материалов отделки фасадов зданий (сооружений), объемно-пространственному решению не допускается.

-В соответствии с пунктом 18 Правил оформления и выдачи исходных материалов (данных) для проектирования объектов строительства, утвержденного Постановлением Правительства Республики Казахстан от 6 мая 2008 года № 425, срок рассмотрения заявлений на выдачу архитектурно-планировочного задания и технических условий для проектирования объектов не должен превышать восемь рабочих дней с момента подачи заявления, за исключением объектов, перечисленных в [пункте 27](#z95) настоящих Правил.

-Кроме того, согласно пункту 7 Положения о градостроительном совете города Кокшетау, утвержденного постановлением акимата Акмолинской области от 13.03.2009 года №А-3/369, проекты объектов индивидуальных жилых строений, пристроек, реконструкции и перепланировки помещений не выносятся на рассмотрение совета и согласовываются главным архитектором города в рабочем порядке.

-Следует отметить, что в нарушение п.25 Положения о градостроительном Совете города Кокшетау, заявителем заявка о рассмотрении вопроса выдачи архитектурно-планировочного задания на рассмотрение Совета не подавалась, в материалах по обращению отсутствует.

-В этой связи, решение по направлению заявления ТОО «Н-К» на рассмотрение градостроительного совета города Кокшетау, при наличии нормы, предписывающей согласование проекта в рабочем порядке, является условием, препятствующим реализации права ТОО «Н-К» на получение архитектурно-планировочного задания.

Кроме того, с момента поступления заявления в ГУ «Отдел архитектуры и градостроительства города Кокшетау» и на момент проверки, истекло более 45 календарных дней, при этом, обращение по существу не рассмотрено, вопрос о выдаче либо отказа в выдаче вышеуказанного разрешительного документа в установленном законодательством порядке не разрешен.

Вышеуказанные нарушения требований норм действующего законодательства привели к существенному нарушению прав ТОО «Нордфарм-Кокшетау», выраженные в создании незаконного барьера при прохождении разрешительных процедур, бездействии при принятии решения, причинения убытков предприятию, в том числе времени, необходимого для начала производства строительно-монтажных работ.

( Нарушения в области налогообложения, таможенного оформления представлены будут дополнительно)

Благодаря этим решенным проблемам предпринимателей, в целом, сплоченной, эффективной работе коллектива, деятельность Палаты стала узнаваемой, возросло доверие к ней.

Все это дает нам шансы смотреть на перспективу с оптимизмом, с верой в то, что уровень и общественная значимость нашей организации с каждым годом будет только возрастать.

**ІІ.** **Обжалование действий таможенных органов**

**Р.Н.Мамырбаев**

судья Верховного Суда

Республики Казахстан

**Судебная практика Верховного Суда**

**Республики Казахстан по рассмотрению ходатайств,**

**связанных с применением таможенного законодательства**

С созданием Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации с 1 июля 2010 года законодательство в сфере таможенного дела носит многоуровневый характер, что вызывает определенные сложности в правоприменительной практике.

В силу пункта 2 статьи 1 Таможенного кодекса таможенного союза, введенного в действие на территории Республики Казахстан с 1 июля 2010 года, таможенное регулирование в таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством таможенного союза, а в части не урегулированной таким законодательством, – в соответствии с законодательством государств-членов таможенного союза.

То есть нормы таможенного законодательства таможенного союза имеют прямое действие. Вопросы, отнесенные к уровню национального законодательства, регулируются Кодексом «О таможенном деле в Республике Казахстан». В этом кодексе нашли отражение нормы, регулирование которых прямо отнесено к ведению национального законодательства государств - членов таможенного союза или не затронуто Таможенным кодексом таможенного союза.

 Форма судебно-статистической отчетности не предусматривает отдельный учет дел с участием таможенных органов, поэтому все цифровые показатели, приведенные в обзоре, основаны на информации областных и приравненных к ним судов.

 Споры с участием таможенных органов рассматривались как судами общей юрисдикции, так и специализированными межрайонными экономическими судами (далее – экономический суд) по подсудности.

За обобщаемый период в суды республики поступило 917 заявлений по указанной категории, из них с вынесением решения рассмотрено – 646, что составляет 70,4 процента, в том числе удовлетворено - 335, отказано - 311. Прекращено производств по делу 53, оставлено без рассмотрения - 66.

Суммы оспоренных уведомлений (таможенные платежи, налог и пеня) за обобщаемый период составили – 15 938 048 292 тенге, суммы удовлетворенных требований составили - 7 303 445 070 тенге, а неудовлетворенных - 7 388 103 973 тенге.

В апелляционном, кассационном и надзорном порядке обжалованы 586 решений и постановлений судов, или 90,7 процента от общего количества вынесенных судебных актов.

Отменено 93 решения и постановления, изменено 61 решений и постановлений, что в процентном выражении составляет соответственно 15,8 процента и 10,4 процента от количества обжалованных судебных актов.

 Однако проведенное обобщение выявило основную проблему в правоприменительной практике, как таможенных органов, так и местных судов, заключающуюся в том, что зачастую не применяются нормы таможенного законодательства таможенного союза (далее – таможенное законодательство ТС), имеющие безусловный приоритет перед национальным таможенным законодательством.

Эта проблема связана с тем, что все таможенное законодательство ТС по состоянию на 1 июля 2010 года было имплементировано в Кодекс «О таможенном деле в Республике Казахстан», который содержит практически все нормы Таможенного кодекса ТС и дублирует международные соглашения, утвержденные решениями Межгосударственного Совета Евразийского экономического сообщества (высшего органа таможенного союза) до 1 июля 2010 года.

Между тем, после 1 июля 2010 года было принято более 600 решений КТС, а со 2 февраля 2012 года активно работают Совет и Коллегия ЕЭК, решения, которых также относятся к таможенному законодательству ТС.

Обобщение же показало, что таможенные органы работают по Кодексу «О таможенном деле в Республике Казахстан», в который не внедрены новации таможенного законодательства ТС, принятые после 1 июля 2012 года.

Данное обстоятельство нередко остается вне поля зрения местных судов.

Анализ судебной практики показал, что имеются три ключевых направления, по которым возникают споры между таможенным органом и участниками внешнеэкономической деятельности:

- классификация товаров;

- таможенная стоимость товаров;

- таможенная проверка.

Основная масса гражданских дел связаны с этими направлениями. Доля споров по другим направлениям незначительна.

1. **Споры, связанные с классификацией товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономического деятельности Таможенного союза (далее – ТН ВЭД ТС)**

Классификация товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (ТН ВЭД ТС) является одним из наиболее актуальных вопросов для участников внешнеэкономической деятельности (далее – ВЭД).

 ТН ВЭД основывается на Гармонизированной системе описания и кодирования товаров Всемирной таможенной организации.

Законом от 3 февраля 2004 года № 525-II Республика Казахстан присоединилась к Международной конвенции о гармонизированной системе описания и кодирования товаров (Брюссель, 14 июня 1983 года).

В настоящее время на территории Таможенного союза действует Единая ТН ВЭД ТС, которая утверждена решением Совета ЕЭК от 16 июля 2012 года.

Для каждого товара имеется свое десятизначное кодовое обозначение. Первые две цифры обозначают товарную группу, первые четыре – товарную позицию, первые шесть – субпозицию, все десять – подсубпозицию. Для непоименованных, особо не выделенных товаров существуют "корзиночные" товарные позиции, или "прочие".

В единой ТН ВЭД ТС содержатся 1221 товарная позиция, 5052 товарных субпозиции, 11 171 товарная подсубпозиция.

Законодательством установлен порядок и процедура классификации товара таможенным органом, нарушение которых могут повлечь признание судом незаконным такого решения.

Согласно статье 78 Таможенного кодекса Республики Казахстан (далее – ТК РК) классификация товаров осуществляется исходя из основных критериев:

1) функция, которую товар выполняет;

2) материал, из которого сделан товар,

3) Основных правил интерпретации ТН ВЭД.

Если при таможенном декларировании товаров декларант неверно заявил в таможенной декларации коды товаров по ТН ВЭД, то должностное лицо таможенного органа в течение одного рабочего дня письменно запрашивает у декларанта дополнительные документы, необходимые для классификации товаров. Таможенный орган не позднее пяти календарных дней выносит решение по классификации товаров по форме, определенной Правительством Республики Казахстан.

Форма утверждена постановлением Правительства Республики Казахстан от 8 сентября 2010 года № 912 «Об утверждении форм решений по классификации товаров, о классификации товаров в несобранном виде и принятия предварительного решения относительно определения страны происхождения товара при применении преференциального и непреференциального режимов».

В ней перечислены 4 основания изменения классификации товара: 1) грузовая таможенная декларация; 2) представленные товаросопроводительные документы; 3) заключения эксперта таможенной лаборатории или отдела (отделения) или отдела (отделения) экспертизы; 4) акт (справки) о результатах исследований аккредитованной испытательной лаборатории, осуществляющей независимую экспертизу товаров. Данный перечень является исчерпывающим.

Как указывалось выше, отнесение товара к тому или иному классификационному коду ТН ВЭД требует наличия специальных технических знаний и проведения дополнительных экспертиз, связанных с определением технических характеристик товаров, способов его производства и т.д.

Следовательно, решение таможенных органов о переклассификации кода товара должно быть основано на заключении эксперта либо лабораторного испытания, а отсутствие такового должно быть признано основанием к отмене решения таможенного органа.

При таможенных органах образованы свои экспертные и лабораторные отделы, которые уполномочены на проведение экспертизы и лабораторные испытания. Зачастую решения таможенных органов основываются на заключениях таможенных экспертиз и испытаний, что не противоречит законодательству.

Однако, лица, осуществляющие ввоз/вывоз товаров, вправе обжаловать классификационные решения таможенных органов в суде, несмотря на наличие заключения экспертизы, являющейся основанием для классификации. Суды, рассматривая такие заявления, должны проверить основания назначения экспертизы, соблюдение процедуры и порядка проведения экспертизы. Назначение экспертизы должно быть обосновано, исходные данные должны быть надлежащие, вопросы, поставленные на разрешение экспертизы должны быть корректными. Также следует иметь ввиду, что заключение экспертизы подлежит оценке в совокупности с иными доказательствами, заранее установленную приоритетную силу не имеет, может быть опровергнуто мотивированно при наличии оснований для этого. При этом суды вправе назначить независимую экспертизу (в том числе повторные и комиссионные) и сопоставить их заключения.

Кроме того, несоответствие решения таможенного органа по классификации товара установленным форме, установленной вышеуказанным Постановлением Правительства, в том числе вынесение решения не на бланке строгой отчетности и не исполнение типографским способом, также влечет недействительность такого решения со ссылкой на пункт 2 статьи 5 Закона «Об административных процедурах», согласно которому правовые акты государственных органов, противоречащие требованиям Конституции и законодательству Республики Казахстан недействительны.

***1. Решение по классификации товаров является обязательным для исполнения, если не обжаловано в установленном порядке.*** Например, одним из оснований для отказа в удовлетворении заявления ТОО “CBC TIRES” явилось то обстоятельство, что решение Департамента таможенного контроля по городу Алматы от 29 октября 2013 года не обжаловано и на момент рассмотрения имеет юридическую силу.

**Дела по спорам, связанным с определением таможенной стоимости товаров, перемещаемых через границу.**

С 1 июля 2010 года вопросы определения таможенной стоимости регулируются Соглашением об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза, от 25 января 2008 года (далее – Соглашение от 25 января 2008 года).

Названное Соглашение устанавливает единые правила определения таможенной стоимости товаров в целях применения Единого таможенного тарифа ТС, а также применения иных мер, отличных от таможенно-тарифного регулирования.

Система определения таможенной стоимости (таможенной оценки) товаров основывается на общих принципах таможенной оценки, принятых в международной практике, и распространяется на товары, ввозимые на таможенную территорию и вывозимые с нее.

Соглашением от 25 января 2008 года установлены шесть методов для определения таможенной стоимости товаров:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1);

- по стоимости сделки с идентичными товарами (метод 2);

- по стоимости сделки с однородными товарами (метод 3);

- вычитания (метод 4);

- сложения (метод 5);

- резервный метод (метод 6).

Правила применения пяти первых методов утверждены решениями Коллегии ЕЭК в 2012 году, однако в рамках проведенного обобщения не выявлено применение этих Правил в правоприменительной практике.

Порядок осуществления контроля и корректировки таможенной стоимости товаров также регламентирован Решением КТС от 20 сентября 2010 года.

Между тем, результаты обобщения показывают, что у местных судов возникают вопросы при разрешении споров, связанные с определением таможенной стоимости товаров.

***1. Нарушение таможенным органом установленной процедуры корректировки таможенной стоимости и неправильное применение метода определения таможенной стоимости являются основанием для признания незаконным и отмены уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам.***

Компания «P CO. LTD» (далее – компания) обратилась в суд с заявлением об отмене акта камеральной таможенной проверки и уведомления РГУ «Департамент таможенного контроля по Южно-Казахстанской области» (далее – Департамент, таможенный орган) о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени.

Решением экономического суда в удовлетворении заявления отказано.

Постановлением апелляционной судебной коллегии решение суда первой инстанции изменено, в части отмены акта камеральной проверки решение суда отменено с прекращением производства по делу в той части. В остальной части решение суда первой инстанции оставлено без изменения.

Постановлением кассационной судебной коллегии постановление суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

Постановлением надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан судебные акты апелляционной и кассационной инстанций изменены, отменены в части отказа в удовлетворении заявления с вынесением в этой части нового решения об удовлетворении заявления. Признано незаконным и отменено уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени. В остальной части постановления судебных коллегий областного суда оставлено без изменения.

При рассмотрении спора все судебные инстанции руководствовались Кодексом «О таможенном деле в Республике Казахстан», то есть национальным законодательством.

Между тем, в силу пункта 2 статьи 1 Таможенного кодекса Таможенного союза (далее – Таможенный кодекс), вступившего в силу на территории Республики Казахстан с 1 июля 2010 года, таможенное регулирование в таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части не урегулированной таким законодательством, – в соответствии с законодательством государств-членов таможенного союза.

Однако процедура контроля и корректировки таможенной стоимости, предусмотренная названным решением Комиссии, Департаментом не была соблюдена.

Таможенный орган, применив второй и резервный методы для определения таможенной стоимости, не представили суду доказательств невозможности использования предыдущих методов, что недопустимо в силу Соглашения об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза, от 25 января 2008 года (ратифицировано Законом Республики Казахстан от 23 февраля 2009 года № 139-IY, вступило в силу с 1 июля 2010 года, далее - Соглашение).

Кроме того, метод по стоимости сделки с однородными товарами для определения таможенной стоимости товаров применен Департаментом с нарушением требований, содержащихся в Соглашении.

Сведения о продаже и ввозе на таможенную территорию Таможенного союза однородных товаров в тот же или соответствующий ему период времени, что и оцениваемые товары, но не ранее чем за 90 календарных дней до ввоза оцениваемых (ввозимых) товаров, Департаментом в суд не представлены, равно как и информация о коммерческом уровне, количестве проданных однородных товаров.

Статья 7 Соглашения предусматривает, что указанная информация применяется с проведением соответствующей корректировки стоимости, учитывающей различия в коммерческом уровне продажи и (или) в количестве товаров. Такая корректировка проводится на основании сведений, документально подтверждающих обоснованность и точность корректировки. При отсутствии таких сведений метод по стоимости сделки с однородными товарами для целей определения таможенной стоимости не используется.

***2. В случае невозможности использования основного метода (метода 1) последовательно применяется каждый из последующих пяти методов (методы 2 – 6). Нарушение таможенным органом последовательности применения методов является основанием для признания незаконными его действий***

Решением экономического суда по Магистауской области в иске индивидуального предпринимателя С. к Департаменту таможенного контроля Мангистауской области (далее – Департамент) о признании незаконным уведомления в части начисления таможенных пошлин и НДС на товары, ввозимые на территорию Республики Казахстан, в размере 2 709 402 тенге и пени в размере 218 422 тенге - отказано.

Определением апелляционной судебной коллегии по гражданским и административным делам Мангистауского областного суда решение суда отменено и апелляционным решением заявление ИП Скрипниченко Д.О. удовлетворено. Признаны незаконными и отменены акт камеральной таможенной проверки и уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням.

Кассационной коллегией решение суда апелляционной инстанции оставлено без изменения.

Комитетом таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан было поручено Департаменту провести дополнительную проверку на предмет занижения таможенной стоимости при ввозе товаров ИП Скрипниченко Д.О. В этой связи Департамент, усомнившись в подлинности оттисков штампа на инвойсе, произвел их судебно-экспертное исследование. По результатам исследований было установлено, что оттиск штампа на инвойсе не идентичен с представленными на исследование образцами компании. Однако Скрипниченко Д. представил письмо-ответ от отправителя груза из Турции, в котором отправитель подлинность оттиска штампа подтвердил. Соответственно, все доказательства о подлинности стоимости товара имелись. Так как заявителем были представлены все необходимые для оформления груза документы и основания для продолжения перепроверки стоимости товара отпали.

По результатам проверки в отношении С. было отказано в возбуждении уголовного дела в связи с отсутствием в его действиях состава преступления, предусмотренного статьями 125 и 214 УК РК.

Кроме того, 16 октября 2013 года Департаментом принято решение не возбуждать по указанному факту административного производства в связи с истечением срока давности привлечения к административной ответственности.

Однако таможенный орган без учета указанных обстоятельств выставил заявителю уведомление, которым начислил таможенные платежи и налоги в сумме 2 709 402 тенге и пени в сумме 218 422 тенге. При этом таможенный орган произвел переоценку товара, применив сразу шестой метод определения таможенной стоимости товара, игнорируя предыдущие пять, что прямо противоречит статье 100 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан», согласно которому каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость товаров не может быть определена путем использования предыдущего метода.

Кроме того, таможенным органом заявленная декларантом стоимость сопоставлена с ценовой информацией, сформированной за первый квартал 2014 года, тогда как товар был ввезен в первом квартале 2013 года. При этом объективных доказательств в подтверждение данной информации представлено не было, как и не было представлено доказательств обоснованности и правомерности применения таможенным органом резервного метода.

***3. Метод 1 не применяется, если продавец и покупатель являются взаимосвязанными лицами и взаимосвязь между ними повлияла на цену, фактически уплаченную или подлежащую уплате***

ТОО «С.З. Астана» обжаловало уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени Департамента таможенного контроля по городу Астане в сумме 13 617 788 тенге.

Установлено, что начисление НДС на товары, импортируемые и происходящие из Российской Федерации, оспариваемым уведомлением таможенным органом произведено с использованием резервного метода определения таможенной стоимости декларированного заявителем товара.

Судами данные действия ответчика признаны обоснованными и соответствующими требованиям законодательства, поскольку заявитель и его экспортер ООО «СибэкспортБад», имея общего учредителя и должностных лиц, являются взаимосвязанными лицами. В ходе проведенной таможенным органом проверки установлено занижение таможенной стоимости импортированного заявителем товара у указанного экспортера. В связи с чем, цена сделки не является приемлемой в качестве основы для определения таможенной стоимости импортированных заявителем товаров, поскольку в соответствии с подпунктом 5) пункта 5 статьи 309 Таможенного Кодекса, метод по цене сделки с ввозимыми товарами не используется для определения таможенной стоимости товара, если участники сделки являются взаимосвязанными лицами и стоимость по сделке не является приемлемой в качестве основы для определения таможенной стоимости в соответствии с требованиями настоящей статьи.

При таких обстоятельствах, таможенный орган обоснованно пересмотрел таможенную стоимость декларированных заявителем по проверенным в ходе камеральной проверки ГДТ товаров, с учетом имеющейся в распоряжении таможенного органа ценовой информации Комитета таможенного контроля Республики Казахстан, правомерно применив резервный метод определения таможенной стоимости.

В данном случае предусмотренные статьями 310-313 Таможенного Кодекса методы определения таможенной стоимости по цене сделки с идентичными товарами, по цене сделки с однородными товарами, вычитания стоимости и сложения стоимости, не подлежали применению, в связи с отсутствием физических характеристик товара, качества товара и репутации его на рынке, а также расходов связанных с его изготовлением.

***5. Контроль таможенной стоимости товаров после их выпуска может быть осуществлен таможенным органом с использованием системы управления рисками (далее – СУР)***

При определении таможенной стоимости импортируемого из Китая товара ПК «С» был использован метод по стоимости сделки ввезенного товара.

После таможенного оформления товар был продан ООО «К» (Россия) по цене, значительно превышающей заявленную при таможенном оформлении.

В августе 2011 года из Федеральной Таможенной службы Российской Федерации поступил запрос о предоставлении информации по оформленным товарам и проведении проверочных мероприятий по некоторым участникам ВЭД, в том числе ПК «С».

Таможенным органом Казахстана с использованием СУР проведен контроль с целью проверки соблюдения декларантом требований таможенного законодательства ТС в части правильности обоснованности выбора и применения основного метода определения таможенной стоимости товаров, что соответствует положениям пункта 5 Решения КТС № 376 от 20 сентября 2010 года.

По итогам таможенного контроля применен резервный метод определения таможенной стоимости товаров.

Решением экономического суда заявление ПК «С» действия таможенного органа по применению резервного метода признаны незаконными.

Апелляционная судебная коллегия указала, что выводы суда первой инстанции о правильности применения декларантом первого метода являются ошибочными.

Согласно пункту 6 Решения КТС № 376 от 20 сентября 2010 года при осуществлении контроля таможенной стоимости товаров может быть использована информация, имеющаяся в распоряжении таможенного органа, в частности: по сделкам с идентичными, однородными товарами, товарами того же класса или вида, ввозимыми в сопоставимых условиях, полученная с использованием программных средств таможенных органов (в частности, системы оперативного мониторинга таможенных деклараций). Информация может быть получена таможенным органом любым не запрещенным законодательством государств-членов таможенного союза способом, в том числе с использованием сети Интернет.

Согласно пункту 8 Правила применения системы управления рисками в таможенных органах Республики Казахстан, утвержденных постановлением Правительства Республики Казахстан от 3 ноября 2010 года № 1149, применение СУР при таможенном контроле осуществляется и после выпуска товаров.

По результатам мониторинга электронной базы данных таможенных деклараций получена информация по таможенной стоимости товаров китайского происхождения товарной группы 64 ТН ВЭД ТС (обувь).

При сопоставлении сведений, заявленных декларантом, и сведений, полученных в результате применения СУР, выявлено отклонение на 170-180% от ценовой информации таможенной службы.

В связи с отсутствием в базе данных информации по оформлению однородных или идентичных товаров в необходимый период времени таможенным органом не были применены второй и третий методы.

Невозможность применения методов вычитания и сложения таможенным органом обоснована отсутствием информации о комиссионных вознаграждениях, выплачиваемых или согласовываемых к оплате, или надбавки, начисляемых в целях извлечения прибыли, покрытия общих расходов в связи с продажей в Республике Казахстан ввозимых товаров того же класса или вида; информации о расходах, выплачиваемых в Республике Казахстан на транспортировку, страхование, погрузочные и разгрузочные работы, осуществляемые на территории Республики Казахстан; информации о стоимости материалов и издержек, понесенных изготовителем в связи с производством оцениваемых товаров; информации о сумме прибыли и общих расходов, включаемых в цену при продаже товаров того же класса и вида, что оцениваемые товары, произведенные в стране экспорта для поставки в Республику Казахстан.

В связи с чем, таможенная стоимость товаров определена на основе данных, имеющихся на территории таможенного союза, путем использования способов, совместимых с принципами и положениями Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан» (идентично Соглашению от 25 января 2008 года), то есть резервным методом.

***5. В случае непредставления запрошенных таможенным органом документов, сведений или объяснений причин, по которым они не могут быть представлены, таможенный орган принимает решение о корректировке таможенной стоимости на основании информации, имеющейся в распоряжении таможенного органа.***

ТОО «А и К» обратилось в суд с заявлением о признании незаконным и отмене уведомления РГУ «Департамент таможенного контроля по Жамбылской области» (далее – Департамент, таможенный орган) мотивировав тем, что таможенный орган на основании акта о проведенной камеральной проверке от 26.03.2014 года вынес уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени в размере 19 656 005 тенге.

 Согласно акту камеральной проверки в ходе таможенной очистки товаров был применен метод определения таможенной стоимости по цене сделки с ввозимыми товарами, по договорной цене; при сравнивании цен, заявленная стоимость товаров оказалась значительно ниже от однородных товаров, импортированных из Республики Узбекистан и от уровня цен, указанных в ценовой информации Комитета таможенного контроля.

При этом в основу был взят ответ, полученный из таможенного комитета Республики Узбекистан, согласно которому одним из учредителей и директором ООО «KIFKPRODUKTION» является гражданин Казахстана Омаров А.Д., владеющий 90% уставного фонда ООО «KIFKPRODUKTION» и проживающий со своей семьей в городе Тараз, состоящий также в браке с гражданкой Казахстана А., которая в свою очередь является директором ТОО «А и К». Работники ТОО сами декларации не заполняли, пользовались услугами брокерских компаний, которые совершали от их имени все операции по таможенному оформлению товаров, импортируемых из Узбекистана в Казахстан согласно контрактам, заключенными с ТОО «KIFKPRODUKTION».

Согласно части 6 статьи 309 Таможенного кодекса, действовавшего в момент таможенной очистки товаров и до 1 июля 2010 года, статьи 101 части 3 Кодекса «О таможенном деле в РК» факт взаимосвязанности лиц сделки не является достаточным основанием считать цену сделки неприемлемой. В этом случае таможенный орган должен изучить обстоятельства, сопутствующие сделке, и ее цена может быть использована для определения таможенной стоимости товара, если взаимосвязанность не повлияла на цену.

Ответчиком также не применялся метод определения таможенной стоимости по цене сделки с однородными товарами, предусмотренный статьей 311 Таможенного кодекса, в которой дано описание определения таможенной стоимости товара по цене сделки с однородными товарами и отличие однородных и неоднородных товаров.

Решением экономического суда Жамбылской области заявление оставлено без удовлетворения.

Согласно подпункту 5 пункта 5 статьи 309 ранее действовавшего Таможенного кодекса Республики Казахстан (далее – ТК РК) метод по цене сделки с ввозимыми товарами не используются для определения таможенной стоимости товара, если участники сделки являются взаимосвязанными лицами и стоимость по сделке не является приемлемой в качестве основы для определения таможенной стоимости в соответствии с требованиями статьи 309 ТК РК.

Согласно статье 101 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан», факт взаимосвязи участников лиц сделки не является достаточным основанием считать цену сделки неприемлемой. Она будет принята, если декларант докажет, что заявленная им цена сделки близка к одной из проверочных величин, имеющих место в тот же или соответствующий ему период времени, в который ввозимые товары пересекали таможенную границу таможенного союза.

Во всех оформленных декларациях ТОО «А и К» декларировало «гипс строительный» по цене 0,018 долларов США за кг, когда однородные товары в тот период, поступавших в Казахстан из Узбекистана, оформлены минимально по 0,04 и 0,05 долларов и более до 0,8-0,09 долларов США за кг, «кирпич керамический» по цене 0,032 долларов США за кг, а согласно ценовой информации КТК 0,05 долларов США за кг. При этом декларант ТОО «АДАФ и К» сокрыл от таможенных органов взаимозависимость между продавцом и покупателем и не показал этот факт во всех оформленных декларациях таможенной стоимости, которая является неотъемлемой частью декларации. В графе 7(а) декларации таможенной стоимости заявлено отсутствие взаимозависимости между продавцом и покупателем.

Отказывая в удовлетворении заявления, суд указал, что таможенная стоимость товаров, на основании информации, имеющейся в распоряжении таможенных органов, была обоснованно определена Департаментом по стоимости однородных товаров (3-метод), а также с применением резервного метода определения таможенной стоимости (6-метод), с допущением гибкости по стране происхождения и по дате ввоза.

1. **Споры, связанные с обжалованием процедуры проведения и результатов таможенных проверок**

Наиболее распространенной категорией судебных дел по делам с участием таможенных органов являются дела об обжаловании участниками ВЭД уведомления, вынесенного по результатам таможенной проверки.

В силу пункта 11 статьи 122 Таможенного кодекса ТС результаты таможенной проверки оформляются в соответствии с национальным таможенным законодательством.

Как показал анализ судебной практики до 2013 года включительно, в основном уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени признавались незаконными ввиду вынесения по результатам камеральной таможенной проверки, что противоречило пункту 24 статьи 221 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан», предусматривавшего вынесение уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням по результатам выездной таможенной проверки.

Позиция местных судов при разрешении таких споров не была единой. Практикообразующее значение по данному вопросу имело место постановление надзорной коллегии Верховного Суда от 30 января 2013 года по гражданскому делу по иску ТОО «Жаикмунай» к Департаменту таможенного контроля ЗКО об отмене уведомления о погашении таможенной задолженности, вынесенного по результатам камеральной таможенной проверки.

С учетом позиции Верховного Суда Республики Казахстан уполномоченным органом – Министерством финансов Республики Казахстан было инициировано внесение изменений и дополнений в Кодекс «О таможенном деле в Республике Казахстан».

Конституционным Законом от 3 июля 2013 года № 121-V «О внесении изменений и дополнений в Конституционный закон Республики Казахстан и в некоторые законодательные акты Республики Казахстан по вопросам исключения противоречий, пробелов, коллизий между нормами права различных законодательных актов и норм, способствующих совершению коррупционных правонарушений» Кодекс «О таможенном деле в Республике Казахстан» дополнен статьей 221-1 «Оформление результатов таможенной проверки и принятие решений по ее результатам», согласно которому по результатам таможенной проверки, при проведении которой были выявлены нарушения таможенного законодательства Таможенного союза и (или) законодательства Республики Казахстан, выносится уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням и (или) требование об устранении нарушений по формам, установленным уполномоченным органом в сфере таможенного дела.

Таким образом, с даты вступления в силу приведенной новации таможенные органы вправе выставлять уведомления, как по итогам выездной таможенной проверки, так и по результатам камеральной таможенной проверки.

 На сегодняшний день согласно проведенному анализу судебная практика при разрешении этой категории споров является правильной, местные суды разрешают данные споры с учетом внесенных Конституционным Законом изменений и сложности не вызывают.

***6. Порядок и условия судебного оспаривания (обжалования) действий (бездействия) государственных органов регламентируются*** ***главой 27*** ***ГПК, а также нормативным постановлением Верховного Суда Республики Казахстан от 24 декабря 2010 года № 20 «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданского процессуального кодекса Республики Казахстан».***

К таким действиям согласно пункту 1 статьи 279 ГПК относятся коллегиальные и единоличные решения и действия (или бездействие), в результате которых: 1) нарушены права, свободы и охраняемые законом интересы граждан и юридических лиц; 2) созданы препятствия к осуществлению гражданином его прав и свобод, а также юридическим лицом его прав и охраняемых законом интересов; 3) на гражданина или юридическое лицо незаконно наложена какая-либо обязанность, или они незаконно привлечены к ответственности.

Однако, судами не всегда соблюдаются указанные требования законодательства, что приводит к корректировке судебных актов вышестоящими судебными инстанциями.

Чиналиев Ш. обжаловал в суд отказ Комитета таможенного контроля Республики Казахстан (далее - Комитет) в выпуске транспортного средства через таможенную границу.

 На обращение Чиналиева Ш.Д. Комитетом на его имя было направлено письмо, которым разъяснен порядок и основания освобождения от уплаты таможенных платежей на автомобили, находящиеся в собственности физических лиц, осуществляемый в соответствии с «Соглашением о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу Таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» и Таможенным кодексом Таможенного союза.

 Установлено, что Ч. в таможенный орган декларацию и другие документы для таможенного оформления транспортного средства не предъявлял, тогда как согласно пункту 1 статьи 288 Таможенного Кодекса таможенная декларация подается декларантом или таможенным представителем таможенному органу, правомочному в соответствии с таможенным законодательством Республики Казахстан регистрировать таможенные декларации.

 Нормами статьи 173 и пункта 2 статьи 174 Таможенного Кодекса предусмотрено обжалование в судебном порядке уведомления о погашения задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням.

 Поскольку оспариваемым письмом Комитета Ч. не отказано в таможенном выпуске товара, таможенные платежи не начислены, уведомление об оплате таможенных платежей не выставлено, то названное письмо не относится к решениям, действиям (или бездействию) государственного органа, подлежащим оспариванию в суде, а носит разъяснительный характер.

Несмотря на указанные требования законодательства, судом первой инстанции заявление было рассмотрено по существу и в его удовлетворении отказано. С данным выводом согласился суд апелляционной инстанции.

Суд кассационной инсанции, исходя из того, что предъявленное Чиналиевым Ш. заявление не подлежало рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства, обоснованно отменил судебные акты первой и апелляционной инстанций, прекратив производство по делу.

***7. Практика показывает, что, как правило, наряду с уведомлениями о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням заявителями оспариваются и акты проверок. При этом одними судами заявления в части оспаривания актов проверок рассматриваются, а другие суды в этой части производство по делу прекращают в связи с тем, что акты не подлежат рассмотрению в порядке гражданского судопроизводства.***

ТОО «М-С Казахстан» (далее – ТОО) обратился в суд с заявлением к ДТК по городу Астана о признании незаконным и отмене акта выездной внеплановой таможенной проверки внешнеэкономической и иной деятельности в сфере таможенного дела от 6 июня 2012 года и уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам, пене от 3 сентября 2012 года на сумму 18 420 403 тенге.

Решением экономического суда в удовлетворении заявления отказано.

Отменяя решение в части признания незаконным, и отмене акта проверки, и прекращая производство по делу в этой части, указала, что оспариваемый акт не влечет правовых последствий для заявителя и при наличии уведомления не подлежит обжалованию в судебном порядке.

***Оформление по процедуре ИМ 77 (процедура свободный склад) освобождает участника внешнеэкономической деятельности от уплаты таможенных платежей и налогов, а также по таможенной процедуре реимпорта (ИМ 60).***

ТОО «Д» обратилось в суд с иском к Департаменту таможенного контроля по Карагандинской области о признании незаконным и отмене уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени на сумму 52 854 095 тенге, указав на неправильное толкование таможенным органом положений Соглашения «О свободных складах и таможенной процедуре свободного склада», ратифицированного Законом Республики Казахстан от 30 июня 2010 года № 320-IV.

 Решением экономического суда в удовлетворении заявления отказано. Определением апелляционной судебной коллегии решение суда отменено и решением апелляционной коллегии заявление удовлетворено, оспариваемое уведомление признано незаконным.

 Постановлением кассационной инстанции определение и решение апелляционной инстанции оставлены без изменения.

Постановлением надзорной судебной коллегии Верховного Суда судебные акты апелляционной и кассационной инстанций оставлены без изменения.

 Департаментом была проведена внеплановая выездная таможенная проверка товарищества по соблюдению таможенного законодательства Таможенного союза и Республики Казахстан, в том числе Соглашения о свободных складах и таможенной процедуре свободного склада, ратифицированного Законом Республики Казахстан от 30 июня 2010 года № 320-1V.

 В акте внеплановой проверки указано, что ТОО включено в реестр владельцев свободных складов после 1 января 2012 года, завершение таможенной процедуры «Свободного склада» в отношении готовой продукции, изготовленной с использованием иностранных товаров, помещенных под процедуру «Реимпорт» по пяти таможенным декларациям с применением критериев достаточной переработки и предоставленных сертификатов о происхождении товаров формы СТ-КZ, произведено с нарушением пункта 2 статьи 8 Соглашения, что повлекло неправомерное заявление таможенной процедуры на изготовленную продукцию с применением иностранного сырья и неуплату в полном объеме таможенных пошлин и НДС на импортируемые товары.

 По результатам проверки товариществу выставлено уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени на общую сумму 52 854 095 тенге.

 Не согласившись с результатами проверки, товарищество обратилось с данным иском в суд.

 Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении иска, пришел к выводу о законности оспариваемого уведомления, указав, что льготы по уплате таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, изготовленных с участием иностранных товаров, распространяются только на владельцев свободных складов, зарегистрированных до 1 января 2012 года. Товарищество в качестве владельца свободного склада зарегистрировано 13 августа 2012 года, ввиду чего на него указанные льготы не распространяются.

 Суд апелляционной инстанции признал незаконным уведомление Департамента, мотивировав тем, что до принятия и вступления в силу соответствующих решений Комиссии таможенного союза, предусмотренных статьей 16 Соглашения, в целях признания товаров, изготовленных с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товаром таможенного союза, применяется законодательство Республики Казахстан, независимо от даты включения владельца свободного склада в реестр.

 В соответствии с пунктом 3 статьи 19 Соглашения, при наличии у заявителя сертификата о происхождении товара СТ КZ на всю выпускаемую продукцию, производимый товариществом товар является товаром таможенного союза и применение истцом пункта 8 статьи 14 Соглашения при декларировании конечной продукции в режиме ИМ-60 обоснованно, следовательно, на ТОО незаконно возложена обязанность по уплате таможенных пошлин, НДС и пени.

 Кассационная коллегия признала правильными выводы апелляционной коллегии, приняв во внимание, что Соглашение не ратифицировано Российской Федерацией, что подтверждено письмом Евразийской экономической комиссии от 30 декабря 2013 года № 03-56, соответственно Соглашение считается не вступившим в силу.

 Согласно пункту 1 статьи 18 Закону Республики Казахстан «О международных договорах Республики Казахстан» от 30 мая 2005 года международные договоры или их отдельные положения применяются временно в части не противоречащей действующему праву Республики Казахстан, до их вступления в силу, если это предусмотрено самими международными договорами или достигнута договоренность с участвовавшими в переговорах сторонами. К правоотношениям, не урегулированным международным договором, применяются правила национального законодательства.

 В соответствии с пунктом 1 статьи 8 Соглашения таможенная процедура свободного склада – таможенная процедура, при которой товары размещаются и используются на свободном складе без уплаты таможенных пошлин, налогов, а также без применения мер нетарифного регулирования в отношении иностранных товаров и без применения запретов и ограничений в отношении товаров таможенного союза.

 В соответствии с пунктом 2 статьи 8 Соглашения владельцам свободных складов, включенных в реестр до 1 января 2012 года, разрешается до 2017 года выпускать для внутреннего рынка переработанную продукцию безпошлинно в порядке, предусмотренном статьей 16 Соглашения.

 Надзорная коллегия указала на обоснованность выводов апелляционной и кассационной инстанций о том, что указанные положения пункта 2 статьи 8 Соглашения, которыми руководствовался таможенный орган и суд первой инстанции, противоречат постановлению Правительства Республики Казахстан от 22 октября 2009 года № 1647 «Об утверждении Правил по определению страны происхождения товара, составлению и выдаче акта экспертизы о происхождении товара и оформлению, удостоверению и выдаче сертификата о происхождении товара» и постановлению Правительства Республики Казахстан от 7 мая 2012 года № 587 «О критериях достаточной переработки товаров, произведенных на территории свободного склада и реализуемых с данной территории на остальную часть территории Республики Казахстан, товаров, произведенных на территории свободного склада и реализуемых владельцем свободного склада на территории Республики Казахстан».

 Данные постановления регламентируют порядок определения страны происхождения товаров, произведенных на территории свободного склада, независимо от даты включения владельцев свободных складов в соответствующий реестр.

 Товарищество осуществляет деятельность по производству продуктов из мяса и мяса птицы, включено в реестр владельцев свободных складов приказом Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан от 13 августа 2012 года и осуществляет свою внешнеэкономическую деятельность в качестве владельца свободного склада. Согласно пункту 2 статьи 59 Таможенного кодекса документами, подтверждающими страну происхождения товара, являются декларации о происхождении товара или сертификат о происхождении товара. Статьей 16 Соглашения предусмотрен механизм, позволяющий признать продукцию, изготовленную с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товаром таможенного союза.

 В пункте 3 статьи 16 Соглашения предусмотрено, что перечень условий, производственных и технологических операций, достаточных для признания товара, изготовленного (полученного) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товаром таможенного союза, а также перечень операций, осуществление которых не отвечает критериям достаточной переработки при определении статуса товара, изготовленного (полученного) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, для таможенных целей при завершении таможенной процедуры свободного склада, определяется Комиссией таможенного союза. Указанное решение Комиссии таможенного союза принимается консенсусом. Однако Комиссией таможенного союза такой перечень до настоящего времени не определен, ввиду чего местные суды пришли к правомерному выводу о том, что в данном случае следует применять положения постановлений Правительства Республики Казахстан от 22 октября 2009 года № 1647 и от 7 мая 2012 года № 587, поскольку международным договором такой порядок не установлен.

 Указанный вывод судов апелляционной и кассационной инстанций также соответствует пункту 3 статьи 19 Соглашения, согласно которому до вступления в силу решений Комиссии таможенного союза, предусмотренных статьей 16 настоящего Соглашения, в целях признания товаров, изготовленных (полученных) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товарами таможенного союза, применяются критерии достаточной переработки в соответствии с законодательством государств-членов таможенного союза. Товары товарищества, выпущенные по ДТ в соответствии с вышеуказанными постановлениями, соответствовали критериям достаточной переработки для признания товаром казахстанского производства, имели сертификаты формы СТ КZ, подтверждающие казахстанский статус товара, соответственно, являлись товаром таможенного союза.

Идентификация иностранного составляющего в товаре, произведенном на свободном складе истца, выполненная таможенным органом на основании указания Комитета таможенного контроля №5-29/8222 от 24 июля 2013 года, без применения Правил, изложенных в вышеуказанных постановлениях, является неправомерной, что повлекло признание оспариваемого уведомления незаконным.

1. ***Требование таможенного органа об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в силу статьи 149*** ***Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан»***

В соответствии с пунктом 4 статьи 149 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан» в случае неисполнения обязательств по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти дней после окончания сроков обязательств, предусмотренных договоров страхования.

Требование таможенного органа подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в течение двух рабочих дней со дня получения такого требования (пункт 5 статьи 149 Таможенного кодекса).

Решением экономического суда взыскано с Дочерней страховой компании в доход бюджета таможенные платежи и налоги на сумму 40 615 494 тенге.

Иск мотивирован тем, что по заявлению получателя ввозимого товара - ТОО «Актау-БекНур-Компани» оформлена карточка обеспечения уплаты таможенных платежей и налогов согласно договору страхования от 2 сентября 2011 года на сумму 40 615 494 тенге, со сроком обеспечения уплаты таможенных платежей и налогов до 1 января 2012 года, заключенного с филиалом страховой компании. В этой связи товар был выгружен на склад получателя.

Однако, ТОО «А-Б Компани», несмотря на то, что 3 января 2012 года срок хранения товара истек, не проведя таможенную очистку, реализовало товар без разрешения таможенного органа, что привело к нарушению требований таможенного законодательства в части нарушения сроков подачи таможенной декларации, документов и сведений, сроков временного хранения и сроков уплаты таможенных платежей и налогов, изменения состояния, пользования и (или) распоряжения товарами, в отношении которых таможенная очистка не завершена. В этой связи таможенным органом было выставлено ответчику требование об уплате сумм таможенных пошлин и налогов, который не уплатил эти суммы.

По делу установлено, что имело место наступление страхового случая ввиду неисполнения ТОО «А-Б Компани» обязательств по уплате таможенных пошлин, а, следовательно, у Департамента возникло право требования у страховой компании выплаты ему страховой выплаты, предусмотренной договором страхования и являющегося способом обеспечения уплаты таможенных платежей и налогов, в свою очередь, у ответчика возникло обязательство по оплате страховой выплаты в сроки, предусмотренные законодательством.

Расторжение ответчиком договора страхования без согласования с таможенным органом судом признано незаконным, так как это противоречит требованиям законодательства.

Постановлением апелляционной и кассационной инстанции решение суда оставлено без изменения. Надзорной инстанцией в возбуждении производства отказано.

***Ссылаться на соответствующие нормы Гражданского кодекса об обязательстве представляется неправильными, поскольку обязанность страховой организации по исполнению требования таможенного органа вытекает из таможенного законодательства.***

Департамент таможенного контроля по Актюбинской области обратился в суд с иском к АО «Страховая компания «Номад Иншуранс» о взыскании страховой суммы в размере 41 882 175 тенге, мотивируя тем, что гражданско-правовая ответственность ТОО «Petroleum Energy Trade» перед таможенным органом за нарушение таможенного законодательства в части уплаты таможенных платежей, налогов и пеней застрахована согласно договору добровольного страхования.

Решением экономического суда от 26 апреля 2013 года требования таможенного органа удовлетворены.

Постановлением апелляционной инстоанции решение оставлено без изменения.

Постановлением кассационной судебной коллегии постановление апелляционной колллегии отменено и направлено на новое рассмотрение в апелляционную инстанцию по следующим основаниям.

Согласно пункту 8.1 генерального договора к страховщику, осуществившему страховую выплату, переходит в пределах уплаченной суммы право требования, которое выгодоприобретатель имеет к лицу, ответственному за убытки, возмещенные в результате страхования, в том числе к страхователю.

К страховой компании переходит в пределах уплаченной суммы право требования, которое выгодоприобретатель имеет к ТОО «Petroleum Energy Trade», не привлеченному к участию в деле, что явилось основанием для отмены судебного акта.

При новом апелляционном рассмотрениии, решение суда изменено постановлением апелляционной судебной коллегии, размер страховой выплаты снижен до 38 350 831 тенге, в пределах, установленным разовым договором страхованиия.

Указанные судебные акты мотивированы тем, что обязательства страховой компании вытекают из договора со ссылкой на статьи 272, 828, 835, 839 Гражданского кодекса.

Между тем, такая практика является неправильной, поскольку обязанность страховой компании по исполнению требования таможенного органа вытекает из таможенного законодательства.

 Предоставляемые договора со страховыми организациями являются одним из видов обеспечения исполнения обязанности декларанта по уплате таможенных платежей, налогов и пени (статьи 143-149 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан»). Решением суда не возлагаются какие-либо права и обязанности на третье лицо, а у декларанта ТОО «Petroleum Energy Trade» обязанность по уплате таможенных пошлин и налогов возникла в момент импорта/экспорта товара.

***Страховая организация при неисполнении или нарушении сроков исполнения требования таможенного органа несет ответственность в соответствии с законами Республики Казахстан.***

***Таким образом, указанная норма содержит последствия неисполнения страховой организацией требования таможенного органа.***

 ***Практика показывает, что и таможенные органы ненадлежащим образом исполняют свои обязанности по направлению в страховую организацию требования об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти рабочих дней после окончания сроков исполнения обязательства, предусмотренных указанным договором страхования.***

ТОО «П» обратилось с заявлением к Департаменту таможенного контроля по Акмолинской области о признании незаконными действия и отмене незаконного уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням, указав на незаконность выставленного уведомления, поскольку товарищество застраховало свою ответственность по уплате таможенных платежей в страховых компаниях и таможенные органы должны предъявить требования к страховой компании.

Решением экономического суда от 18 июля 2014 года в удовлетворении заявления отказано.

Решение мотивировано тем, уплата таможенных пошлин и налогов по вышеуказанным таможенным декларациям в порядке статей 143, 149 Кодекса «О таможенном деле в Республике Казахстан» было обеспечено договорами добровольного страхования ответственности плательщика перед таможенным органами со страховыми компаниями АО «Страховая компания «Казкоммерц-Полис» и АО Страховая компания «Альянс-Полис».

Департамент предоставил доказательства выставления требования в адрес Страховой компании «Альянс-Полис», доказательств выставления требования в адрес АО «Страховая компания «Казкоммерц-Полис» в судебном заседании не представлено.

Обжалуемым уведомлением от 31 марта 2014 года ТОО «П» начислена ввозная таможенная пошлина в сумме 25 760 255 тенге, НДС в размере 3 091 230 тенге.

Установлено, что АО Страховая компания «Альянс-Полис» после вынесения обжалуемого уведомления оплатила Департаменту 17 856 094 тенге, а также 2 142 731 тенге.

 Суд указал на отсутствие оснований для отмены обжалуемого уведомления, поскольку не обращение таможенного органа с требованием к страховой компании не освобождает ТОО«ПрофитТрансЛогистик» от уплаты начисленной по акту камеральной таможенной проверки от 31 марта 2014 года.

Более того, по всем договорам страхования предусмотрена суброгация - право обратного требования страховой компании к страхователю о возврате страховой выплаты. При рассмотрении дела в суде апелляционной инстанции установлено, что 3 апреля 2015 года обжалуемое уведомлено было отозвано РГУ «Департамент государственных доходов по Акмолинской области».

В случае выявления обоснованных фактов, повлекших изменение суммы задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням, в отношении которой в соответствии с настоящим Кодексом направлено уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням, таможенный орган направляет новое уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням с одновременным отзывом первоначально направленного уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням.

Таможенным органом в адрес ТОО«ПрофитТрансЛогистик» было направлено новое уведомление от 3 апреля 2015 года.

Апелляционная коллегия, оставляя решение суда первой инстанции без изменения указала, что предмет спора в настоящее время отсутствует, и не входила в обсуждение вопроса о законности уведомления №28 от 31 марта 2014 года, в связи с ее отзывом.

Таким образом, на данный момент права товарищества не нарушены.

В соответствии с пунктами 4, 5 статьи 149 Таможенного кодекса в случае неисполнения обязательства по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти рабочих дней после окончания сроков исполнения обязательства, предусмотренных указанным договором страхования. При этом со дня, следующего за днем окончания сроков исполнения обязательства по обеспечению уплаты таможенных пошлин, налогов, начисляются таможенные платежи и пени.
 Анализ показывает, что местные суды, в основном, правильно разрешают споры, возникающие в сфере таможенного дела.

Вместе с тем, при рассмотрении дел данной категории местными судами допускаются ошибки, связанные с многоуровневым характером таможенного законодательства, подверженного частым изменениям.

В целях обеспечения единообразной практики рассмотрения дел по таможенным спорам местным судам необходимо надлежащим образом проводить подготовку к рассмотрению гражданских дел, связанных со спорами в таможенной сфере, с тем, чтобы:

- проверить соответствие исковых требований условиям части 1 статьи 279 ГПК;

- правильно определить круг обстоятельств, имеющих значение для дела;

- обеспечить неукоснительное соблюдение приоритета таможенного законодательства ТС при выборе закона, подлежащего применению.

**Г.М.Валимова**

судья Алматинского

областного суда

**Практика рассмотрения дел по обжалованию**

**действий таможенных органов**

Таможенные споры являются одним из самых проблемных, наряду с налоговыми спорами, поскольку в данном случае серьезно затрагиваются финансовые интересы государства.

После образования Таможенного союза 30 июня 2010 года принят и введен в действие Кодекс Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан», который определяет правовые, экономические и организационные основы таможенного дела в республике Казахстан.

Настоящий кодекс направлен на защиту суверенитета и экономической безопасности Республики Казахстан, активизацию связей казахстанской экономики в системе мировых экономических отношений и либерализацию внешнеэкономической деятельности.

Одним из основных задач таможенных органов является взимание таможенных платежей и налогов, контроль правильности их исчисления и своевременности их уплаты, принятием мер по их принудительному взысканию, обеспечение в пределах своей компетенции мер по защите национальной безопасности государств- членов таможенного союза, мер по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем.

Непрерывное и стабильное развитие внешнеторговой деятельности и товарооборота между странами и участниками внешнеэкономической деятельности приводит к тесному взаимодействию организаций и граждан с таможенными органами. При таком взаимодействии очень часто возникают спорные ситуации по вопросам правомерности оплаты и размера таможенных платежей и налогов, порядка декларирования, перемещения, хранения, выпуска товаров, таможенного оформления и др.

Основными вопросами, обжалуемыми организациями, индивидуальными предпринимателями и гражданами в суде, является оспаривание уведомлений о доначислении платежей, действий таможенных органов по назначению и проведению таможенной проверки, о несвоевременности выставления уведомления об оплате таможенных пошлин.

Наиболее часто встречающимися являются споры о признании незаконными и отмене уведомлений, когда стороной спора является страховая фирма.

Следует отметить, что в судах уже имеется определенная практика по применению таможенного законодательства по таким категориям дел, судами дается надлежащая правовая оценка деятельности недобросовестных страховых фирм, пытающихся любым путем избежать исполнения принятых на себя обязательств во внешнеэкономической деятельности.

Так АО «Страховая компания «А» обратилось в суд с иском к ГУ «Таможня «Достык» Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан и ООО «М» о признании недействительными договоров страхования гражданско-правовой ответственности перед таможенными органами, мотивировав свои требования тем, что указанные договоры подписал директор филиала по Алматинской области г. Талдыкорган Б., действовавший от имени страховой Компании на основании доверенности, предусмотриващей ограничение суммы страхования, превышающей 8 000 000 тенге, и считая, что данные договоры Компания совершила в противоречии с нарушением уставной компетенции его органа, в лице указанного директора.

 Решением специализированного межрайонного экономического суда Алматинской области исковое заявление истца было удовлетворено и суд признал недействительными генеральные договора страхования гражданско-правовой ответственности перед таможенными органами, 8 договоров страхования гражданско-правовой ответственности перед таможенными органами, заключенные между АО «Страховая компания «А» и ООО «М», всего на общую сумму 187 450 661 тенге, по которым в качестве выгодоприобретателя указано ГУ Таможня «Достык».

Решением апелляционной судебной коллегии данное решение отменено, в иске АО «Страховая компания «А» о признании недействительными генеральных договоров страхования гражданско-правовой ответственности перед таможенными органами и договоров страхования гражданско-правовой ответственности перед таможенными органами - отказано.

Суд первой инстанции, удовлетворяя требования истца, посчитал, что факт подписания оспариваемых договоров директором филиала является достаточным основанием для признания этих договоров недействительными.

Однако при этом суд не дал оценки обстоятельствам, имеющим существенное значение для правильного разрешения спора.

Так, по всем заключенным договорам страхователем были выплачены страховые премии и таким образом, истцу уже в момент заключения этих договоров было известно что суммы на которые эти договора были заключены, превышали 8 млн. тенге.

Однако истец стал оспаривать эти договора лишь после того, как таможенный орган стал предъявлять к нему требования об оплате страховых выплат по аналогичным договорам страхования ввиду наступления по ним страховых случаев.

Согласно п.1 ст.144 Кодекса РК «О таможенном деле» от 30.06.2010 г., уплата таможенных пошлин, налогов обеспечивается следующими способами: деньгами, банковской гарантией, поручительством, залогом имущества, договором страхования.

В соответствии с требованиями ст.149 данного кодекса, таможенный орган в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов принимает договоры, выданные страховыми организациями, включенными в реестр страховых организаций, имеющих лицензию на право осуществления страховой деятельности.

Содержание договора страхования должно соответствовать требованиям, установленным законодательством Республики Казахстан.

В ст.826 ГК указаны требования к содержанию договора страхования. В оспариваемых договорах нарушений этих требований к содержанию договора страхования не имелось. Именно поэтому, таможенный орган принял эти договора страхования в качестве обеспечения уплаты таможенных пошлин.

Согласно же требованиям п.4 ст.149 Кодекса РК «О таможенном деле», в случае неисполнения обязательства по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти рабочих дней после окончания сроков исполнения обязательства, предусмотренных указанным договором страхования, и в соответствии с п.5 этой же статьи, требование таможенного органа об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов и пеней подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в течение двух рабочих дней со дня получения такого требования. Страховая организация при неисполнении или нарушении сроков исполнения требования таможенного органа несет ответственность в соответствии с законами Республики Казахстан.

Таким образом, усматривались корыстные мотивы истца, который пытался уклониться от ответственности перед таможенным органом как выгодоприобретателя по заключенным договорам, так как согласно писем Алтайской таможни Российской Федерации, при проверке доставленного груза обнаружилась недостача товаров. Ссылки истца на доверенность, выданную на имя директора филиала были несостоятельны ввиду того, что в оспариваемых договорах данная доверенность не указана в качестве приложения к договорам, более того, само содержание доверенности не указано в договорах.

Поэтому правильны выводы суда апелляционной инстанции о том, что согласно п.5 ст.826 ГК, ответственность за неполноту условий, подлежащих указанию в договоре страхования, несет страховщик.

Имеют место факты необоснованного обжалования страховыми фирмами действий таможенного органа, связанные с выставлением Требований об уплате таможенных пошлин, налогов и отмене данных Требований.

Так, АО «Страховая Компания «A I» обратилось в суд с заявлением о признании незаконными действия Департамента таможенного контроля по Алматинской области, связанные с выставлением Требований об уплате таможенных пошлин, налогов на общую сумму 451 219 353 тенге, и отмене данных Требований.

Решением СМЭС Алматинской области в удовлетворении заявления страховой компании было отказано, однако постановлением апелляционной судебной коллегии данное решение было изменено с принятием в части нового решения и признания Требования Таможенного Комитета об уплате страховой компанией таможенных пошлин, налогов на сумму 253 309 353 тенге незаконным и его отмене.

Постановлением кассационной судебной коллегии постановление апелляционной коллегии было отменено и восстановлено решение суда первой инстанции.

Кассационная инстанция, восстанавливая решение суда первой инстанции исходила из следующих обстоятельств.

Между страховой компанией АО «СК «A I» и ТОО «A A I» (Страхователь) был заключен договор добровольного страхования гражданско-правовой ответственности уполномоченного экономического оператора перед таможенными органами, используемый в качестве обеспечения уплаты таможенных платежей и налогов в соответствии с таможенным законодательством РК.

В последующем, этой же страховой компанией аналогичный договор заключен с ТОО «Н-С 5000».

Вышеуказанными товариществами в 2014 году из Китая на территорию Республики Казахстан ввезен товар без оплаты таможенных пошлин и налогов.

Приговором Илийского районного суда Алматинской области от 29 сентября 2014 года учредитель ТОО «A A I» по п. «а» ч.2 ст.214 УК РК ( уклонение от уплаты таможенных платежей в крупных размерах, совершенное неоднократно, осужден.

Приговором суда общий размер неуплаченных таможенных пошлин и налогов установлен в сумме 764 468 481 тенге. Иск о возмещении ущерба оставлен без рассмотрения.

Возбуждено уголовное дело также в отношении ТОО «Нур-Сат 5000», которым также не уплачены таможенные пошлины и налоги за ввезенный из Китая груз.

Департаментом Таможенного Контроля по Алматинской области были выставлены требования об уплате данных платежей к страховой компании АО «Страховая Компания «A I» по договору страхования, однако страховой компанией данные требования таможенного органа обжалованы в суд.

Судом апелляционной инстанции Требование таможенного органа об уплате таможенных платежей в отношении ТОО «Н-С 5000», отменено, действия таможенного органа по выставлению Требования, признаны незаконными. Основанием указано несвоевременность выставления такого требования (задолженность образовалась с января 2014 года, а уведомление выставлено только 4 июня 2014 года), а также, что к моменту рассмотрения дела часть суммы задолженности уже погашена.

Кассационной коллегией данные выводы суда апелляционной инстанции были признаны ошибочными.

Согласно п.4 ст.149 Кодекса «О таможенном деле в РК», в случае неисполнения таможенных и налоговых обязательств, таможенный орган требование об уплате данных платежей направляет страховой организации.

Согласно п.5 данной статьи, такое требование подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в течение 2-х дней со дня его получения.

Кроме того, задолженность ТОО «Н-С 5000» на момент рассмотрения дела в суде не погашена и составляла 265 747 113 тенге.

При указанных обстоятельствах, действия таможенных органов по выставлению Требования к страховой компании о погашении задолженности по уплате таможенных пошлин и налогов судами признаны законными и обоснованными.

Судам также следует иметь в виду, что факт того, что выставленное страховой фирме требование таможенного органа об уплате сумм не может быть признано в суде незаконным и отменено только по основаниям, что к моменту рассмотрения дела в суде часть суммы уже уплачена.

 Юридическими последствиями признания незаконными требования об уплате платежей исключает полностью обязанность по уплате страховой фирмой таможенных платежей, что противоречит нормам закона. Спор по оставшейся сумме оплаты должен разрешаться в ходе исполнения выставленного требования.

При разрешении данных споров судам следует иметь в виду, что участник сделки в большинстве случаев имеет статус «Уполномоченного экономического оператора».

В соответствии с п.1 ст. 62 Кодекса, одним из условий присвоения статуса уполномоченного экономического оператора является наличие генерального обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в порядке, предусмотренном [главой 16](http://urist/rus/docs/K100000296_#z1356) настоящего Кодекса, на срок не менее одного года на сумму, эквивалентную одному миллиону евро, по рыночному курсу валют, устанавливаемому в соответствии с налоговым [законодательством](http://urist/rus/docs/K080000099_#z45) Республики Казахстан, на день предоставления такого обеспечения, за исключением случая, установленного частью второй настоящего подпункта.

Согласно п. 1 ст. 144 Кодекса, уплата таможенных пошлин, налогов обеспечивается следующими способами:

деньгами;

банковской гарантией;

поручительством;

залогом имущества;

договором страхования.

ТОО «Нур - Сат 5000» для получения статуса уполномоченного экономического оператора применен последний способ обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов, а именно договор страхования.

Согласно вышеуказанных договоров, выгодоприобретателем являлись территориальные таможенные органы КТК МФ Республики Казахстан.

Согласно п. 4 ст. 149 Кодекса, в случае неисполнения обязательства по уплате таможенных пошлин, налогов таможенный орган направляет страховой организации требование об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов в течение пяти рабочих дней после окончания сроков исполнения обязательства, предусмотренных указанным договором страхования. При этом со дня, следующего за днем окончания сроков исполнения обязательства по обеспечению уплаты таможенных пошлин, налогов, начисляются пени.

П. 5 этой же статьи Кодекса гласит, требование таможенного органа об уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов и пеней подлежит безусловному и обязательному исполнению страховой организацией в течение двух рабочих дней со дня получения такого требования. Страховая организация при неисполнении или нарушении сроков исполнения требования таможенного органа несет ответственность в соответствии с [законами](http://urist/rus/docs/K010000155_#z1312) Республики Казахстан.

Одним из доводов страховых фирм по таким делам указывается истечение срока действия договора страхования на момент выставления требования по погашению задолженности.

Судам при таких обстоятельствах необходимо иметь в виду, что согласно договору страхования страховщик обязуется погасить образовавшуюся задолженность по уплате таможенных платежей и налогов перед таможенными органами возникшую в результате внешнеэкономической деятельности страхователя.

Действия страхователя, приведшие к образованию задолженности перед бюджетом, как обычно, возникают в период действия договора страхования, что подтверждается выписками из лицевых счетов плательщика (страхователя), копиями транзитных деклараций и уведомлениями таможенного органа о возникновении задолженности.

По сроку выставления требования в адрес страховщика действия таможенного органа регламентированы требованиями законодательства, а именно п.4 ст. 149 Кодекса.

По сроку наступления обязательств по уплате таможенных платежей и налогов, как обычно Компании имеют статус уполномоченных экономических операторов. Данный статус дает им определенные специальные упрощения оговоренные в ст. 65 Кодекса РК, а именно:

1) временное хранение товаров в помещениях, на открытых площадках и иных территориях уполномоченного экономического оператора; 2) выпуск товаров до подачи таможенной декларации в соответствии со статьей 298 настоящего Кодекса; 3) проведение таможенных операций, связанных с выпуском товаров, в помещениях, на открытых площадках и иных территориях уполномоченного экономического оператора.

В соответствии со ст. 298 Кодекса, в отношении уполномоченных экономических операторов в соответствии с пунктом 2 статьи 65 настоящего Кодекса, выпуск товаров может быть осуществлен до подачи таможенной декларации при условии, что декларантом представлены:

1) коммерческие или иные документы, содержащие сведения об отправителе и получателе товаров, стране отправления и назначения товаров, наименование, описание, классификационный код товара по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности на уровне не менее первых четырех знаков, количество, вес брутто и стоимость товаров;

2) обязательство в письменной форме о подаче им таможенной декларации и представлении необходимых документов и сведений не позднее десятого числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров, содержащее сведения о целях использования товаров и таможенной процедуре, под которую помещаются товары;

3) документы и сведения, подтверждающие соблюдение запретов и ограничений, за исключением случаев, когда такие документы и сведения могут быть представлены при подаче таможенной декларации.

Пункт 2 этой же статьи Кодекса гласит, при выпуске товаров до подачи таможенной декларации обязанность по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов в отношении этих товаров: возникает у декларанта с даты такого выпуска.

Следовательно, учитывая требования вышеуказанного закона, с момента выпуска товара до подачи таможенной декларации и до десятого числа месяца, следующего за месяцем выпуска товаров когда экономическим оператором должна быть подана декларация на товары на нем лежит обязанность по уплате ТПиН.

В случае не подачи в указанный срок декларации на товары и/или неуплаты причитающихся к оплате таможенных платежей и налогов у него возникает задолженность (в случае неуплаты или неполной уплаты таможенных платежей и налогов в установленные сроки образуется задолженность. Задолженность взыскивается таможенными органами с плательщиков в порядке, определенном настоящей главой 18 ст. 157 Кодекса).

Данной же статьей определен порядок действия таможенного органа по взысканию образовавшейся задолженности плательщика.

Для взыскания задолженности таможенными органами осуществляются следующие действия:

1)уведомление плательщика в порядке, предусмотренном [статьей](http://urist/docs/law/ru/34769.htm#ANC3500000#ANC3500000) 159 настоящего Кодекса;

 2) взыскание задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням за счет излишне уплаченных сумм таможенных платежей и налогов либо за счет обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов в порядке, предусмотренном [статьей](http://urist/docs/law/ru/34769.htm#ANC3510000#ANC3510000) 161 настоящего Кодекса (ст.157 Кодекса РК).

Ст. 128 Кодекса РК, определен список лиц являющихся плательщиками это – декларант или иные лица, на которых в соответствии с настоящим Кодексом и (или) международными договорами Республики Казахстан и (или) налоговым законодательством Республики Казахстан возложена обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов.

Согласно настоящего Кодекса, иные лица, на которых возложена обязанность по уплате ТПиН являются таможенные представители (ст. 30 Кодекса РК).

В этой связи доводы страховых фирм о том, что Департамент таможенного контроля после уведомления обязан был выждать двадцатидневный срок и после чего в течение пяти рабочих дней выставить требования являются ошибочными, поскольку страховщик в список иных лиц на которых возложена обязанность по уплате ТПиН не входит.

 Взыскание задолженности с плательщика (Компании) проводится в соответствии с действующим законодательством:

- уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогами пеням по результатам таможенного контроля направляется плательщику не позднее двух рабочих дней со дня выявления таможенным органом на лицевом счете плательщика задолженности по уплате таможенных платежей, налогов и пеней (ст. 159 Кодекса РК).

- при неисполнении требований, содержащихся в уведомлении о погашении задолженности по таможенным платежам, налогами пеням, таможенный орган взыскивает указанную задолженность за счет излишне уплаченных сумм таможенных платежей и (или) налогов по видам таможенных платежей или налогов либо за счет обеспечения уплаты таможенных пошлин, налогов (ст. 161 Кодекса РК).

- при недостаточности излишне уплаченных сумм таможенных платежей и (или) налогов либо сумм обеспечения, внесенных на счет временного размещения денег для погашения задолженности, таможенный орган выносит распоряжение таможенного органа о приостановлении расходных операций по банковским счетам индивидуального предпринимателя или юридического лица в порядке, установленном законодательством Республики Казахстан.

Таким образом, согласно требованиям Законодательства при применении мер принудительного взыскания задолженности с плательщика действия Департамента направлены только относительно счетов и денежных средств плательщика и сумма обеспечения уплаты таможенных пошлин и налогов относится к деньгам плательщика размещенных на депозите Департамента для обеспечения уплаты ТПиН.

В силу п.2 ст. 1 Таможенного кодекса таможенного союза, введенного в действие с 01.07.2010 года, таможенное регулирование в таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством таможенного союза, а в части не урегулированной таким законодательством, - в соответствии с законодательством государств - членов таможенного законодательство, т.е. таможенное законодательство таможенного союза имеет приоритет перед национальным законодательством.

Как следует из практики судебных разбирательств, согласно договору страхования, страховщик обязуется погасить образовавшуюся задолженность по уплате таможенных платежей и налогов перед таможенными органами, возникшую в результате внешнеэкономической деятельности страхователя, т.е. действия страхователя, приведшие к образованию задолженности перед бюджетом, возникают в период действия договора страхования. Судами в ходе разрешения данного требования должны в качестве доказательств должны приниматься во внимание выписки из лицевых счетов плательщика (страхователя), копии транзитных декларации и др.

Договор страхования, заключенный между страховой компанией и страхователем является гражданско-правовыми отношениями двух юридических лиц, при котором страхователь обязуется погасить возникшую задолженность перед бюджетом в течение 2 рабочих дней, независимо от действий Департамента в отношении страхователя.

Страховым случаем является наступление ответственности страхователя перед таможенными органами вследствие неисполнения застрахованным обязательств по уплате таможенных платежей и налогов, установленных Таможенным кодексом Республики Казахстан, при перемещении груза через границу Республики Казахстан. В связи, с чем страховщик должен исполнить свое обязательство по страховой выплате выгодоприобретателю как самостоятельному третьему лицу.

В соответствии со ст. 272 Гражданского кодекса Республики Казахстан, обязательство должно исполняться надлежащим образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями законодательства, а при отсутствии таких условий и требований - в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями.

Вместе с тем договор страхования прекращает свое действие с момента осуществления страховой выплаты по первому наступившему страховому случаю, т.е. в связи с неисполнением страховщиком своего обязательства по страховой выплате договор не прекращает свое действие.

**М.Б.Тулепжапбарова**

помощник прокурора

Южно-Казахстанской области

**Актуальные вопросы, возникающие в ходе рассмотрения**

**гражданских дел по таможенным спорам**

Уважаемые участники семинара!

В своем докладе хотелось бы обратить Ваше внимание на несколько проблемных моментов в правоприменительной практике, которые возникают при рассмотрении гражданских дел в сфере таможенного регулирования.

Одним из проблемных моментов следует отметить вопрос обжалования решений таможенных органов о классификации товаров (классификационных решений).

Как показал предварительный анализ гражданских дел, в 2014 году в судах области в ходе рассмотрения исков таможенного органа о взыскании сумм таможенных платежей, доначисленных по результатам проверки в отношении транспортных средств (полуприцепов), ответчиками (Например: Панченко, Саипова) были поданы встречные исковые требования о признании классификационных решений незаконными.

Из материалов гражданского дела следует, что основанием для доначисления явилось решение о классификации товара, принятое таможенным органом после выпуска товаров (по результатам камеральной проверки), так как имело место недостоверное заявление сведений о годе выпуска транспортного средства, что в свою очередь повлияло на классификацию товара.

Декларанты заявили год выпуска и код товара исходя из сведений, имеющихся в свидетельстве о регистрации транспортного средства или так называемом техпаспорте, которые первоначально приняты таможенным органом.

Однако, в ходе камеральной проверки на основании информации дочерней компании завода изготовителя в Российской Федерации установлен фактический год выпуска и соответственно данные обстоятельства повлияли на код товара с последующим доначислением платежей.

Между тем, анализ действующего законодательства показал отсутствие конкретных норм права, регулирующие порядок определения года выпуска транспортных средств (полуприцепов) ввезенных для коммерческих целей. (имеющееся Положение Таможенного союза «Соглашения о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском» действуют только в отношении ТП для личного пользования)

Таким образом, при отсутствии точных сведений о дате выпуска в техпаспорте (в них в основном указываются дата первой регистрации транспортного средства) при таможенной очистке декларант вынужден заявить код товара и год выпуска исходя из сведений в техпаспорте.

В свою очередь данные обстоятельство порождает различные споры, более того, по нашему мнению способствует коррупциогенности в данной сфере.

Судом отказано во встречных исках, только в связи с истечением сроков обжалования действий таможенных органов, то есть сам спор, по сути, остался неразрешенным.

В данном случае полагаем, что Комитету государственных доходов МФ РК необходимо разработать соответствующий нормативный акт, регулирующий названный вопрос.

Ещё одной из назревающих актуальных проблем по нашему мнению являются споры по заявлениям об освобождении от обременений незаконно ввезенных на территорию Таможенного союза автомобилей (пока данные споры единичны).

Так, Абайским районным судом г.Шымкента (судья Отарбаев Е.) иск Тищенко Т. - владельца автомобиля, зарегистрированного в органах дорожной полиции, об оспаривании действий таможенных органов направленных на ограничение права пользования и распоряжения автомашиной удовлетворен, далее апелляционной коллегией решение оставлено без изменения.

Как усматривается из материалов дела, в ходе проверочных мероприятий таможенным органом выявлен факт оформления в органах дорожной полиции автомобиля, ранее незаконно ввезенного в 2012 году на территорию таможенного союза (оформлялся как временно ввозимое ТС международной перевозки, вначале в Беларусию, затем в Казахстан) и не прошедшего соответствующую таможенную очистку, который в настоящее время зарегистрирован за Тищенко Т. (пятый владелец на территории РК).

Несмотря на то, что в возбуждении уголовного дела отказано, а сроки привлечения к административной ответственности истекли, обременения на автомобиль осталось не снятыми, в виду того, что автомашина не прошла таможенное оформление и в бюджет не уплачены соответствующие платежи.

Если Данные обременения в действительности нарушают право лица, которое приобрело автомашину, не зная об их криминальном прошлом.

Вместе с тем необходимо отметить, что в соответствии с п.2 ст. 130 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» (далее – Кодекс) обязанность по уплате таможенных пошлин, налогов при незаконном перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза возникает солидарно у лиц, незаконно перемещающих товары, лиц, участвующих в незаконном перемещении, если они знали или должны были знать о незаконности такого перемещения, а при ввозе товаров на территорию Республики Казахстан - также у лиц, которые приобрели в собственность или во владение незаконно ввезенные товары, если в момент приобретения они знали или должны были знать о незаконности ввоза.

В этой связи, в целях установления степени ответственности по платежам полагаю, что вопрос о снятии обременений на незаконно ввезенные автомашины необходимо рассматривать только после решения вопроса об ответственности нынешнего собственника по факту приобретения имущества, заведомо добытого преступным путем.

Одной из проблем, которая ещё в гражданском судопроизводстве не появилась, но полагаю, что она заслуживает внимания это взыскание задолженности с декларантов, являющихся иностранными гражданами.

Так, согласно статье 157 Кодекса задолженность с физических лиц взыскивается в судебном порядке.

На практике встречаются факты доначисления задолженности в отношении иностранцев (как правило, граждане Киргизии и Узбекистана декларировавшие в Республике Казахстан транспортные средства). Однако, вручение им уведомлений и последующее предъявление иска в соответствии с нормами ГПК РК (по месту жительства ответчика) не представляется возможным, в виду отсутствия соответствующего международного соглашения.

При этом Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам, заключенная в г.Минске и ратифицированная Республикой Казахстан вопрос предъявления исков к сторонам не охватывает.

Вместе с тем полагаю возможным рассмотреть вопрос об отнесении такой категории дел, к искам, предусмотренным в статьях 32, 33 ГПК РК, то есть предусмотреть подсудность таких дел (когда ответчиком является иностранное лицо) по выбору истца, либо отнести к исключительной подсудности, определив одним из условий предъявления иска по месту возникновения обязанностей по платежам.

**Б.А.Аликенова**

Начальник правового отдела

Департамента государственных доходов

по Кызылординской области

**Таможенно-приходные ордера, несоответствие между**

**декларацией и результатами пост-таможенной проверки**

Департамент государственных доходов по Кызылординской области в моем лице выражает искреннюю признательность инициаторам данного семинара.

Идея инициирования такого семинара я думаю возникла в связи со сложившейся разнообразной судебной практикой по рассмотрению налоговых и таможенных споров .

Хочу озвучить основных два направления моего доклада: «Начисления по плате за эмиссии в окружающую среду» и «Решения органов государственных доходов об ограничении в распоряжении имуществом – предмет судебных споров»

Главной задачей органов государственных доходов является обеспечение полноты и своевременности поступления налогов и других обязательных платежей в бюджет. А также обязанностью органов является осуществление налогового контроля за исполнением налогоплательщиком (оператором) налогового обязательства, налоговым агентом (оператором) - обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в порядке, установленном настоящим Кодексом, а также контроль за полнотой исчисления и своевременностью уплаты социальных отчислений, своевременностью исчисления, удержания и перечисления обязательных пенсионных взносов, обязательных профессиональных пенсионных взносов, а также иных платежей и сборов, в том числе платы за эмиссии в окружающую среду. Объектами обложения по указанному платежу является согласно ст. 492 Налогового Кодекса РК фактический объем выбросов загрязняющих веществ; сбросов загрязняющих веществ;
размещенных отходов производства и потребления; размещенной серы, образующейся при проведении нефтяных операций.

Органами государственных доходов был проведены тематические налоговые проверки по плате за эмиссии в ОС в отношении недропользователей, с привлечением соответствующих специалистов-экологов. По заключениям экологов были выявлены факты размещения производственных отходов (относящиеся к янтарному списку). Согласно п.10 ст. 495 налогового кодекса РК за эмиссии в окружающую среду сверх установленных нормативов ставки платы, установленные настоящей статьей, увеличиваются в десять раз. Так им образом были доначислены значительные суммы. Однако налогоплательщики не согласившись с результатами проверки обратились в суд. Решением первой и апелляционной инстанций действия органов госд.доходов по начислению были признаны законными и обоснованными. Однако кассационной коллегией судебные акты нижестоящих судебных инстанций были отменены. В своих выводах суд установил, что право собственности на производственные отходы недропользователя переходит к подрядным организациям, на основании договоров об утилизации и переработке. Однако согласно ч.1 ст.283 Экологического Кодекса РК физические и юридические лица, в результате деятельности которых образуются отходы производства и потребления, являются их собственниками и несут ответственность за безопасное обращение с отходами с момента их образования, если иное не предусмотрено законодательством Республики Казахстан или договором, определяющим условия обращения с отходами. Однако в самих договорах неопределены условия обращения с этими отходами. Следует отметить, что согласно п. 27 постановления Пленума Верховного суда Республики Казахстан №16 от 22.12.2000г. «О практике применения судами законодательства об охране окружающей среды» за размещение отходов производства без получения соответствующего разрешения к ответственности должен привлекаться хозяйствующий субъект, в результате производственной деятельности которого получены эти отходы, за исключением случаев, когда перевозчик согласно заключенному договору на вывоз отходов принял на себя обязанность получения разрешения и, соответственно, уплаты платы в бюджет и представления налоговой отчетности. Однако Суд не установил на какие виды эмиссий в окружающую среду, установленные пп.43)ст.1 Экологического Кодекса РК были взяты экологические разрешения подрядной организацией, что имело существенное значение для правильного разрешения дела. Кроме того суд ссылается ст. 283 Экологического Кодекса дополненный пунктом 5 (ЗРК от 03.11.2011 год), где передача собственником отходов субъектам, выполняющим операции по сбору, утилизации, переработке, хранению, размещению или удалению отходов, означает одновременно переход к таким субъектам права собственности на отходы, если сторонами не заключено соглашение на иных условиях. Налогоплательщики считают, что образованные отходы, не являются размещенными отходами факта размещения производственных отходов в процессе производственной деятельности.

2.Решения об ограничении в распоряжении имуществом в счет налоговой задолженности.

Указанные решения органов государственных доходов вынесенные как одна из мер принудительного взыскания налоговой задолженности в последнее время становится предметом спора в судах.

Здесь нужно отметить два момента.

До вынесения органами гос.доходов решения, имущество налогоплательщика является предметом залога по обязательством перед банком .

На имущество налогоплательщика наложен арест судебным исполнителем во исполнения судебного решения, вынесенного по иным обязательствам налогоплательщика

В обоих случаях судами иски банков и третьих лиц (добросовестных приобретателей) об отмене решения органов государственных доходов удовлетворяются. Между тем согласно ч.2 ст.613 Налогового Кодекса РК не подлежат ограничению в распоряжении: объекты жизнеобеспечения: электрическая, тепловая и иные виды энергии, продукты питания или сырье, срок хранения и (или) годности которых не превышает одного года. Таким образом законодателем определен конкретный перечень объектов, не подлежащих ограничения в распоряжении. Кроме того органу гос.доходов запрещается изъятие ограниченного в распоряжении имущества налогоплательщика (налогового агента), переданного (полученного) в финансовый лизинг либо предоставленного в залог, до прекращения действия договора лизинга и (или) залога.

Налогоплательщику (налоговому агенту) запрещается изменение условий договора (продление срока действия договора, сублизинг и (или) перезалог) со дня ограничения налоговым органом распоряжения имуществом и до его отмены. Опять таки законодатель предусматривает, что имущество налогоплательщика может находиться в залоге либо финансовом лизинге, но не запрещает вынесение решения об ограничении в распоряжении имуществом, кроме его изъятия. Суды при вынесении решений основываются на нормы гражданского кодекса, однако ч.4 ст. 1 Гражданского кодекса гласит 4. к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим бюджетным отношениям, гражданское законодательство не применяется, за исключением случаев, предусмотренных [законодательными](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000099_#z524) [актами](http://adilet.zan.kz/rus/docs/K080000095_#z1653). Кроме того, обязательство по уплате налогов закреплено на конституционном уровне, ст.35 Конституции.

Эти же доводы касательно ареста имущества налогоплательщика судебным исполнителем. Кроме того уполномоченному органу закон не запрещает при наличии одного обременения на имущество, регистрировать другое.

Таможенно-приходные ордера, несоответствие сведений в ТПО и результатами камерального контроля.

В сфере таможенного дела также немало судебных споров. Основные споры по начислениям в результате установления расхождения между документами представленными при таможенном оформлении и пост-таможенной проверки по цене декларируемого товара, по году выпуска и т.д.

Основные споры возникали в результате расхождений по году выпуска автотранспортных средств. Постановлением Правительства РК № 682 от 01.07.2010 года «О вопросах перемещения легковых автомобилей физическими лицами для личного пользования» утверждена единая ставка таможенных платежей, которые были применены декларантами при ввозе физическими лицами автомобилей для личного пользования. Согласно ст.220 Кодекса РК «О таможенном деле» таможенные органы вправе проводить тематические таможенные проверки по таможенно-приходным ордерам по вопросам полноты уплаты таможенных платежей и сборов. Кроме того согласно Приложения №6 «Соглашения о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском», при наличии в документах и сведениях противоречивой информации момент выпуска и (или) рабочий объем цилиндров двигателя авто-, мототранспортного средства определяются на основании заключения представителя интересов производителя авто-, мототранспортного средства в государстве-члене таможенного союза, заключений таможенной или судебной экспертиз.

Заключение представителя интересов производителя авто-, мототранспортного средства в государстве-члене таможенного союза может быть запрошено таможенным органом после завершения таможенных операций, связанных с выпуском авто-, мототранспортного средства, в целях контроля сведений о моменте выпуска и (или) рабочем объеме цилиндров двигателя авто-, мототранспортного средства. Таким образом при выявлении противоречивой информации между таможенно-приходными ордерами и сведениями представителя интересов авто-, мототранспортного средства таможенным органом формируется уведомление о начисленной сумме таможенных платежей. Такие уведомления были сформированы в отношении физических лиц М.А., Г.Х., Н.А. в связи с расхождением в годе выпуска. В связи с несвоевременным исполнением указанных уведомлений либо несогласием самих физических лиц направлены иски в суд. Однако судами в исках отказано по следующим основаниям: в одном случае год допуска к эксплуатации суд счел как за год выпуска автомобиля в другом случае суд считает, что справка представителя интересов(дистрибьютора) не является согласно Приложения № 6 вышеуказанного Соглашения. Однако при аналогичных обстоятельствах в отношении физического лица Р.А. судами принято противоположное решение, где действия таможенных органов по направлению уведомления признаны законными и обснованными, которое поддержано последующими инстанциями, в том числе Надзорной коллегией ВС РК (Постановление № 3г-1793-14 от 05.05.2014 года).

**Л.М.Такишева**

судья Южно-Казахстанского

областного суда

**Обжалование действий таможенных органов**

Таможенные споры являются одними из самых проблемных, наряду с налоговыми, поскольку в данном случае серьезно затрагиваются финансовые интересы государства.

С созданием Таможенного союза Республики Беларусь, Республики Казахстан и Российской Федерации с 01.07.2010 года законодательство в сфере таможенного дела носит многоуровневый характер, что вызывает определенные сложности в правоприменительной практике.

В силу п.2 ст.1 Таможенного кодекса таможенного союза, введенного в действие на территории Республики Казахстан с 01.07.2010 года, таможенное регулирование в таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством таможенного союза, а в части неурегулированной таким законодательством, - в соответствии с законодательством государств-членов таможенного союза.

Таким образом, нормы таможенного законодательства таможенного союза имеют прямое действие. Вопросы, отнесенные к уровню национального законодательства, регулируются Кодексом «О таможенном деле в Республике Казахстан». В этом кодексе нашли отражение нормы, регулирование которых прямо отнесено к ведению национального законодательства государств – членов таможенного союза или не затронуто Таможенным кодексом таможенного союза.

Непрерывное и стабильное развитие внешнеторговой деятельности и товарооборота между странами и участниками внешнеэкономической деятельности приводит к тесному взаимодействию организаций и граждан с таможенными органами. При таком взаимодействии очень часто возникают спорные ситуации по вопросам правомерности оплаты и размера таможенных платежей и налогов, порядка декларирования, перемещения, хранения, выпуска товаров, таможенного оформления и т.д.

С момента начала функционирования нового Таможенного Кодекса Республики Казахстан уже возникло множество проблем и вопросов в связи с применением нового Кодекса, что порождает большое количество таможенных споров.

Таможенные споры, на мой взгляд, являются одной из самых тяжелых и запутанных категорий судебных дел.

Сегодня мне хочется остановиться на проблемах, которые возникают при применении таможенного законодательства в нашем регионе.

Изучение дел показало, что по характеру они делятся на споры по искам об оспаривании субъектами предпринимательства действий и решений таможенного органа, по искам таможенных органов к декларантам-физическим лицам о взыскании задолженности по таможенным платежам, налогам и пени.

Основную долю рассмотренных дел составляют дела по заявлениям об оспаривании уведомлений о доначислении платежей, налогов и пени.

Так, по гражданскому делу по заявлению П. к РГУ «Департамент таможенного контроля по Южно-Казахстанской области Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан» о признании неправомерными действий Департамента таможенного контроля по ЮКО по выставлению уведомления по таможенным платежам, налогам и пеням от 14.04.2014 года за № 16-06-12/49, признании недействительным решения по классификации товара и уведомления, решением апелляционной судебной коллегии по гражданским и административным делам Южно-Казахстанского областного суда от 09.08.2014 года требования заявителя оставлены без удовлетворения.

Из материалов дела следует, что 19 ноября 2012 года П. ввез на территорию Республики Казахстан полуприцеп, марки «SCHMITZ S 01».

Из приобщенной к материалам дела ксерокопии техпаспорта на полуприцеп, свидетельства о регистрации ТС следует, что он выпущен 30 апреля 2007 года.

Таможенное декларирование данного товара П. произвел по ТД №55509/191112/0016457, в результате чего были уплачены ввозные таможенные платежи и налоги на общую сумму 623 434 тенге.

12 февраля 2014 года, на основании п.3 и п.13 ст.78 Таможенного кодекса Республики Казахстан, таможенным органом самостоятельно осуществлена классификация товара и принято решение о присвоении полуприцепу кода 8716398003.

С указанным решением П. не согласен.

По результатам классификации истцу выставлено оспариваемое в суде уведомление от 14 апреля 2014 года №16-06-12/49.

Основанием для вынесения решения по классификации товаров явилась информация ООО «Шмитц Каргобулл Руссланд» от 10 февраля 2014 года, согласно которой фактической датой выпуска транспортного средства является апрель 2003 года, следовательно, поскольку с момента выпуска прошло более 7 лет, транспортное средство подлежит классификации по коду 8716398003 ТН ВЭД ТС «Прицепы и полуприцепы; прочие несамоходные транспортные средства; прицепы и полуприцепы для транспортировки грузов, прочие: бывшие в эксплуатации: с момента выпуска которых прошло более 7 лет: полуприцепы автомобильные, с полной массой более 15 тн и габаритной длиной не менее 13,6 метров».

В соответствии с п.1 ст.199, п.1-3 ст.200 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» (далее Кодекс), таможенные органы проверяют документы и сведения, представленные при совершении таможенных операций, с целью установления достоверности сведений, подлинности документов и (или) правильности их заполнения и (или) оформления.

Представленная ООО «Шмитц Каргобулл Руссланд» информация о фактическом годе выпуска полуприцепа принята таможенным органом во внимание, поскольку ООО «Шмитц Каргобулл Руссланд» является официальным представительством марки «Шмитц Каргобулл», в то время как представленные заявителем во время декларирования товара документы содержат сведения относительно года выпуска в эксплуатацию товара.

Таким образом, судом апелляционной инстанции на основании представленных доказательств установлено, что при ввозе и декларировании товара истцом был присвоен ввозимому товару неправильный код классификации, в связи с чем, произошло занижение ввозных таможенных платежей, налогов и пени на общую сумму 615 762 тенге.

В силу указанного, требования заявителя П. в части признания недействительным решения по классификации товаров по вышеуказанным основаниям оставлены судом апелляционной инстанции без удовлетворения. Коллегия пришла к выводу, что решение таможенным органом вынесено в рамках его полномочий, соответствует требованиям п.3 ст.78 Таможенного кодекса Республики Казахстан, где указано, что в случае выявления неверной информации товаров таможенный орган самостоятельно осуществляет классификацию товаров и принимает решение по классификации товаров по форме, определенной Правительством Республики Казахстан.

Также оставлены без удовлетворения требования заявителя о признании недействительным уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням от 14 апреля 2014 года за №16-06-12/49, поскольку последнее вынесено по результатам камеральной таможенной проверки.

В соответствии с п.7 ст.221-1 вышеуказанного Кодекса по результатам таможенной проверки, при проведении которой были выявлены нарушения таможенного законодательства Таможенного союза и (или) законодательства Республики Казахстан, выносится уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням и (или) требование об устранении нарушений по формам, установленным уполномоченным органом в сфере таможенного дела.

Уведомление выносится в случаях, когда по результатам таможенной проверки выявлены нарушения, повлиявшие на обязанности по уплате таможенных платежей, налогов.

Поскольку такие нарушения были выявлены таможенным органом, коллегия пришла к выводу о том, что вынесение уведомления является законным и обоснованным и признавать действия Департамента по выставлению уведомления неправомерными правовых оснований не имеется.

Доводы П. о том, что по результатам камеральной таможенной проверки выставление уведомления является незаконным опровергаются требованиями п.7 ст.211 указанного Кодекса, определяющего, что входит в таможенную проверку, а также требованиями ст.221-1 Кодекса, предусматривающего вынесение уведомления по результатам таможенной проверки.

Статья 221-1 введена в действие согласно Конституционного Закона Республики Казахстан от 03.07.2013 года, следовательно, распространяется на оспариваемое заявителем уведомление от 14.04.2014 года.

Из приведенного примера можно увидеть, что в данном случае заявителем оспаривалось не только уведомление о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням, но и классификация товара, что также является одним из проблемных моментов в правоприменительной практике в сфере таможенного дела.

Так, в период с 2014 года по настоящее время в практике судов области рассматривались споры по обжалованию результатов таможенной проверки, при которых таможенным органом доначислялись платежи в отношении транспортных средств «полуприцепов», прошедших таможенную очистку (дела по искам П., С., к Департаменту таможенного контроля по ЮКО об оспаривании уведомлений о погашении задолженности по результатам таможенной проверки).

Основанием для доначисления явилось решение о классификации товара, принятое таможенным органом после выпуска товаров. При этом, таможенный орган выявил недостоверное заявление сведений о годе выпуска транспортного средства в рамках камеральной таможенной проверки, что, в свою очередь, влияет на классификацию товара.

В ходе рассмотрения дел установлено, что декларант заявил год выпуска и код товара исходя из сведений, имеющихся в техпаспорте, которые приняты таможенным органом.

Однако, впоследствии спустя некоторое время, таможенный орган в рамках камеральной проверки на основании информации дочерней компании завода изготовителя в Российской Федерации устанавливает фактический год выпуска и, соответственно, изменяет код товара с последующим доначислением платежей.

В процессе рассмотрения дел выявлено, что отсутствуют конкретные нормы права, регулирующие порядок определения года выпуска транспортных средств (полуприцепов), ввезенных для коммерческих целей.

Поэтому при отсутствии точных сведений о дате выпуска в техпаспорте при таможенной очистке декларант вынужден заявить код товара и год выпуска, исходя из сведений в техпаспорте.

Положения «Соглашения о порядке перемещения физическими лицами товаров для личного пользования через таможенную границу таможенного союза и совершения таможенных операций, связанных с их выпуском», предусматривающие определение даты выпуска транспортных средств по информации генерального импортера, дилера или дистрибьютора, применимы лишь для автомашин, ввозимых для личного пользования.

В пункте 5 статьи 78 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» использование сведений дилеров, дистрибьюторов также не предусмотрено.

Данное обстоятельство создает определенные трудности при рассмотрении таких споров.

Далее, до 1 января 2015 года одной из проблем в оспаривании решений таможенных органов по классификации товаров, принятых после выпуска в рамках камеральной таможенной проверки, являлось отсутствие норм в таможенном законодательстве, предусматривающих порядок вручения таких решений декларантам.

В связи с чем, в ходе рассмотрения споров зачастую стороны затруднялись в доказывании факта получения и ознакомления с классификационным решением. При этом, сведения о таких решениях указывались лишь в актах проверки.

Поэтому, суды затруднялись в решении вопроса применения срока исковой давности по оспариванию классификационных решений.

Однако, в настоящее время в статью 78 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» внесены соответствующие поправки, обязывающие таможенные органы вручать классификационные решения декларантам, принятые после выпуска товаров.

Данное изменение дает декларантам возможность обжалования решений до вынесения уведомлений о погашении задолженности.

Таможенная стоимость товаров играет значительную роль в сфере государственного регулирования внешнеэкономической деятельности.

Она используется в качестве базы для исчисления таможенных платежей, а также служит исходной величиной для формирования информации о стоимостном объеме внешней торговли.

Определение таможенной стоимости вывозимых товаров не вызывает затруднений в таможенной практике и в судебном порядке, как правило, не оспаривается.

Сложность представляет вопрос определения стоимости ввозимого товара, который предлагается для обсуждения.

Так, по гражданскому делу по иску ТОО «S» к Департаменту таможенного контроля по Южно-Казахстанской области о признании незаконными решения о корректировке таможенной стоимости товара от 21.08. 2013 года и уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням № 16-06-12/13 от 08.10.2013 года, принятии заявленной таможенной стоимости товара, решением суда первой инстанции, оставленным без изменения апелляционной судебной коллегией, требования истца оставлены без удовлетворения. В последующем судебные акты не обжаловались.

Материалами дела установлено, что ТОО «S» на территорию Республики Казахстан по грузовой таможенной декларации №55509/250613/0009324 была ввезена специализированная обувь в количестве 6 190 пар.

При таможенном оформлении ввозимых товаров истец применил метод по цене сделки с ввозимыми товарами, т.е. первый метод.

Таможенный орган не согласился с декларированной таможенной стоимостью, считая, что первый метод определения таможенной стоимости не может быть применен, произвел корректировку таможенной стоимости, применив метод сделки с идентичными товарами.

При этом мотивировал тем, что предоставленные истцом сведения не соответствуют стоимости товара после таможенной очистки и стоимости реализации товара, в связи с чем, таможенным органом принято решение о корректировке таможенной стоимости товаров.

В соответствии с подпунктами 1-5 части 1 статьи 100 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» определение таможенной стоимости товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, производится путем применения методов по стоимости сделки с ввозимыми товарами; по стоимости сделки с идентичными товарами; по стоимости сделки с однородными товарами; вычитания стоимости; сложения стоимости; резервного.

В силу ч.1 ст.101 указанного Кодекса таможенной стоимостью товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, является стоимость сделки, то есть цена сделки, фактически уплаченная или подлежащая уплате за эти товары при их продаже для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза и дополненная в соответствии с положениями статьи 102 настоящего Кодекса.

Согласно ч.1 ст. 103 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан», если таможенная стоимость товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза, не может быть определена в соответствии со статьей 101 настоящего Кодекса, таможенной стоимостью таких товаров является стоимость сделки с идентичными товарами, проданными для вывоза на таможенную территорию Таможенного союза и ввезенными на таможенную территорию Таможенного союза в тот же или в соответствующий ему период времени, что и оцениваемые (ввозимые) товары или не ранее чем за девяносто календарных дней до ввоза оцениваемых (ввозимых) товаров.

Согласно п.9 Решения Комиссии таможенного союза «О порядках декларирования, контроля и корректировки таможенной стоимости товаров» от 20.09.2010 года № 376, решение о корректировке таможенной стоимости товаров принимается, если по результатам проведенного таможенного контроля обнаружено, что заявленная таможенная стоимость товаров является недостоверной, в том числе неправильно выбран метод определения таможенной стоимости товаров и (или) определена таможенная стоимость товаров.

При принятии решения суд первой инстанции принял во внимание требования вышеуказанных статей Кодекса и в удовлетворении иска отказал, в судебном решении указал, что  на основании уведомления от 08 октября 2013 года за №16-06-12/13 истцу следует оплатить налог на добавленную стоимость 759 264 тенге.

Также отказано в удовлетворении иска ТОО «Т» к Департаменту таможенного контроля по Южно-Казахстанской области о признании незаконным и отмене уведомления от 12.08.2013 года.

Основанием для вынесения такого решения явился вывод суда о том, что ТОО «Тан Сар» заявило недостоверные сведения в таможенный орган относительно таможенной стоимости по ГТД, что повлекло за собой потери в виде неуплаты таможенных платежей и налогов.

Хочется обратить внимание также на гражданское дело по заявлению ТОО «ФИРМА «И» к ГУ «Департамент таможенного контроля по Южно-Казахстанской области» о признании недействительным акта выездной внеплановой таможенной проверки от 12 июля 2013 года №55500/16/120713/00011, отмене уведомления от 19 июля 2013 года №16-06-12/8, поступившее недавно с постановлением надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 18.02.2015 года, отменившим судебные акты первой, апелляционной и кассационной инстанции Южно-Казахстанского областного суда с вынесением нового решения о частичном удовлетворении заявления ТОО «ФИРМА «И».

Из материалов дела следует, что на основании предписания от 14 июня 2013 года № 11 и указания Комитета таможенного контроля МФ РК Департаментом проведена выездная внеплановая таможенная проверка Товарищества. Предмет проверки – правомерность предоставления освобождения от уплаты таможенных платежей и налогов по декларациям на товары, оформленные при вывозе с территории свободного склада на товары, изготовленные (полученные) владельцами свободного склада, зарегистрированными после 1 января 2012 года.

По результатам составлен акт выездной внеплановой таможенной проверки от 12 июля 2013 года и вынесено уведомление от 19 июля 2013 года № 16-06-12/8 о начислении: таможенной пошлины на ввозимые товары в сумме 37 102 574 тенге и пени в сумме 2 843 357 тенге; налога на добавленную стоимость в сумме 44 586 109 тенге и пени в сумме 3 554 718 тенге, всего на общую сумму 88 086 758 тенге.

Департамент пришел к выводу, что в соответствии с пунктом 2 статьи 8 Соглашения все товары, изготовленные (полученные) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, владельцы которых, в том числе Товарищество, включены в реестр после 1 января 2012 года, приобретают статус иностранных товаров. В связи с чем, критерии достаточной переработки товаров не применяются, переработанные иностранные товары вывозятся на остальную часть территории Таможенного союза с уплатой таможенных пошлин и налогов в порядке и на условиях, установленных Соглашением.

Не согласившись с результатами проверки, Товарищество обратилось с заявлением в суд.

Суд первой инстанции, отказывая в удовлетворении заявления Товарищества, пришел к выводу о законности произведенных начислений, указав, что льготы по уплате таможенных пошлин, налогов в отношении товаров, изготовленных с участием иностранных товаров, распространяются только на владельцев свободных складов, зарегистрированных до 01 января 2012 года.

Товарищество в качестве владельца свободного склада зарегистрировано 18 января 2012 года, ввиду чего на него указанные льготы не распространяются.

Суды апелляционной и кассационной инстанций согласились с выводами суда первой инстанции.

Между тем судами не учтено следующее. Статьей 22 Соглашения установлено, что оно подлежит ратификации и временно применяется со дня вступления в силу Договора о Таможенном кодексе Таможенного союза от 27 ноября 2009 года.

Настоящее Соглашение вступает в силу со дня получения депозитарием последнего письменного уведомления по дипломатическим каналам о выполнении Сторонами внутригосударственных процедур, необходимых для вступления настоящего Соглашения в силу.

Из письма Евразийской экономической комиссии от 12 марта 2014 года № 03-11 следует, что Соглашение не ратифицировано Российской Федерацией, соответственно, оно считается не вступившим в силу.

Согласно пункту 1 статьи 18 Закона Республики Казахстан «О международных договорах Республики Казахстан» (в редакции до 1 января 2014 года) международные договоры или их отдельные положения применяются временно в части не противоречащей действующему праву Республики Казахстан, до их вступления в силу, если это предусмотрено самими международными договорами или достигнута договоренность с участвовавшими в переговорах сторонами.

Следовательно, положения Соглашения к рассматриваемым правоотношениям применимы в части, не противоречащей национальному законодательству. Таможенным органом и местными судами Соглашение применено в полном объеме, без соблюдения требований приведенной нормы.

Местные суды пришли к выводу, что таможенный орган правильно руководствовался указанными положениями пункта 2 статьи 8 Соглашения, поскольку Товарищество включено в реестр владельцев свободных складов после 1 января 2012 года.

Однако, при этом не приняли во внимание, что они противоречат действовавшему в рассматриваемый период постановлению Правительства Республики Казахстан от 22 октября 2009 года № 1647 «Об утверждении Правил по определению страны происхождения товара, составлению и выдаче акта экспертизы о происхождении товара и оформлению, удостоверению и выдаче сертификата о происхождении товара» и постановлению Правительства Республики Казахстан от 7 мая 2012 года № 587 «О критериях достаточной переработки товаров, произведенных на территории свободного склада и реализуемых с данной территории на остальную часть территории Республики Казахстан, товаров, произведенных на территории свободного склада и реализуемых владельцем свободного склада на территории Республики Казахстан».

Данные постановления регламентируют порядок определения страны происхождения товаров, произведенных на территории свободного склада, независимо от даты включения владельцев свободных складов в соответствующий реестр.

Согласно пункту 2 статьи 59 Таможенного кодекса Таможенного союза документами, подтверждающими страну происхождения товаров, являются декларации о происхождении товара или сертификат о происхождении товара.

Статьей 16 Соглашения предусмотрен механизм, позволяющий признать продукцию, изготовленную с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товаром Таможенного союза.

Пунктом 3 этой статьи предусмотрено, что перечень условий, производственных и технологических операций, достаточных для признания товара, изготовленного (полученного) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товаром таможенного союза, а также перечень операций, осуществление которых неотвечает критериям достаточной переработки при определении статуса товара, изготовленного (полученного) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, для таможенных целей при завершении таможенной процедуры свободного склада, определяется Комиссией Таможенного союза. Указанное решение Комиссии Таможенного союза принимается консенсусом.

Однако, такого решения до настоящего времени не принято. Поскольку международным договором указанный вопрос не урегулирован, подлежат применению положения названных выше постановлений Правительства Республики Казахстан от 22 октября 2009 года № 1647 и от 07 мая 2012 года № 587.

Данный вывод соответствует пункту 3 статьи 19 Соглашения, согласно которому до вступления в силу решений Комиссии Таможенного союза, предусмотренных статьей 16 настоящего Соглашения, в целях признания товаров, изготовленных (полученных) с использованием иностранных товаров, помещенных под таможенную процедуру свободного склада, товарами Таможенного союза, применяются критерии достаточной переработки в соответствии с законодательством государств-членов Таможенного союза.

В подвергнутых проверке декларациях Товарищества заявлено сырье для производства писчебумажных изделий и прочих изделий, на которые имеются сертификаты происхождения товара формы СТ-КZ. То есть товары согласно указанным постановлениям подвергнуты достаточной переработке в Республике Казахстан в соответствии с критериями достаточной переработки товара, являются товарами Таможенного союза.

При названных обстоятельствах, надзорная судебная коллегия пришла к выводу об обоснованности требования заявителя в части оспаривания уведомления. Нарушение местными судами норм материального права, несоответствие выводов судов фактическим обстоятельствам дела влекут отмену оспоренных судебных актов. Поскольку сбора и исследования дополнительных доказательств не требуется, подлежит вынесению новое решение об удовлетворении заявления.

Кроме того, из постановления надзорной судебной коллегии следует, что судами по существу рассмотрено и требование заявителя об оспаривании акта выездной внеплановой таможенной проверки от 12 июля 2013 года. Между тем, рассматриваемый акт таможенной проверки содержит выводы о необходимости начисления таможенных платежей, налога и пеней, не влечет предусмотренных частью 1 статьи 279 ГПК правовых последствий. Соответственно, предметом самостоятельного судебного разбирательства в данном случае может быть только уведомление таможенного органа. Акт таможенной проверки не подлежит судебному оспариванию. В силу изложенного, судебные акты в части разрешения требования заявителя об оспаривании акта таможенной проверки были отменены с прекращением производства по делу в соответствии с подпунктом 1) статьи 247 ГПК.

Следующее на что хотелось бы обратить внимание - это проблемы наложения обременений в отношении незаконно ввезенных автомашин.

В судебной практике встречаются споры, когда владельцы автомашин, зарегистрированных в органах дорожной полиции, оспаривают действия таможенных органов, направленных на ограничение права пользования и распоряжения автомашинами (дело по иску Тищенко к Департаменту таможенного контроля по ЮКО об оспаривании отказа таможенного органа в снятии обременений с грузовой автомашины, не прошедшей таможенную очистку).

Суть таких споров заключается в том, что в ходе проверочных мероприятий таможенные органы выявляют факты оформления в органах дорожной полиции автомашин, незаконно ввезенных на территорию Республики Казахстан и не прошедших таможенную очистку, находящихся во владении граждан, которые их приобрели.

По данным фактам до 1 января 2015 года в рамках доследственной проверки сотрудниками таможенного органа в органы дорожной полиции направлялись письма об ограничении оформления автомашин.

Однако, несмотря на то, что в возбуждении уголовных дел отказано, а сроки привлечения к административной ответственности истекли, обременения на автомашину, как правило, остаются не снятыми, ввиду того, что автомашина не прошла таможенное оформление и в бюджет не уплачены соответствующие платежи.

Данные обременения на деле нарушают права лиц, которые приобрели автомашины, не зная об их криминальной истории.

Между тем, в соответствии с таможенным законодательством ответственность по уплате таможенных платежей возлагается на декларантов.

Поэтому, снятие обременений на транспортное средство не является препятствием для взыскания задолженности с декларанта, так как де-юре автомашина принадлежит последнему покупателю.

Учитывая, что в настоящее время борьбой с правонарушениями и преступлениями в сфере таможенного дела занимается служба экономических расследований, было бы целесообразным включение в УПК РК нормы, предотвращающей направление в органы дорожной полиции каких-либо обременений в отношении транспортных средств в случаях нахождения их у добросовестных приобретателей.

Нас интересует практика применения указанных норм таможенного законодательства нашими коллегами в других регионах страны.

По итогам изучения судебной практики по таможенным спорам можно сделать вывод о том, что мало какая отрасль законодательства может сравниться с таможенным правом по степени сложности и запутанности. Казахстанская судебная практика только нарабатывает опыт в таможенных спорах, касающихся классификации товара, определения таможенной стоимости товара, оспаривания уведомлений и актов, результатов таможенных проверок. Спорных моментов возникает немало, а для компетентного их разрешения нужны грамотные специалисты, которые владеют знаниями в соответствующей области законодательства. Здесь, как нигде, необходима специализация судей по рассмотрению таможенных дел.

**Г.Б.Бастаубаев**

судья Карагандинского

областного суда

**Проблемные вопросы судебной практики по рассмотрению гражданских дел по применению таможенного законодательства**

Анализ дел, рассмотренных судами общей юрисдикции (Суд №2 г.Актау) Мангистауской области показал, что обстоятельство по ним являются идентичными. Во всех случаях ответчиками являются физические лица, имеющие задолженность по таможенным платежам и налогам.

Анализ дел, рассмотренных специализированным межрайонным экономическим судом Мангистауской области (СМЭС) показал разнообразность споров с участием таможенных органов.

В Республике Казахстан таможенное регулирование осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части, не урегулированной таким законодательством, таможенным законодательством Республики Казахстан.

Если международным договором, ратифицированным Республикой Казахстан, установлены иные правила, чем те, которые содержатся в таможенном законодательстве РК, то применяются правила международного договора.

Республики Казахстан присоединилась к Международной конвенции о гармонизированной системе описания и кодирования товаров от 14.06.1983г.

06.10.2007 года между Россией, Казахстаном и Белоруссией подписан Душанбинский Договор «О создании единой таможенной территории и формировании таможенного союза».

Этой же датой Стороны подписали Договор о Комиссии Таможенного союза, которым учреждена Комиссия таможенного союза (КТС), как единый постоянно действующий регулирующий орган Таможенного союза, с основной функцией по его дальнейшему развитию. Также создана Объединенная коллегия таможенных служб государств - членов Таможенного союза. Решения Комиссии и Коллегии являются обязательными для исполнения Сторонами. Кроме того, Комиссия и Коллегия могут принимать рекомендации, не носящие обязательного характера.

27.11.2009 г. между Россией, Казахстаном и Белоруссией был подписан Договор о Таможенном кодексе ТС, которым на российско-казахстанской границе с 01.07.2010 года отменено таможенное оформление товаров во взаимной торговле, а с 1 июля 2011 г. отменен таможенный контроль в пунктах пропуска с введением в действие Единого таможенного тарифа Таможенного союза в составе России, Казахстана и Белоруссии.

29 мая 2014 года между указанными государствами подписан Договор о Евразийском экономическом союзе, который в свою очередь образовал Евразийский экономический совет, Евразийскую экономическую комиссии, Коллегию Евразийской экономической комиссии, которые действует в настоящее  время, и их акты подлежат применению на территории Республики Казахстан, в частности Решения, Правила, Инструкции и.т.п., в том числе рекомендации и разъяснения, Сборник решений и разъяснений по классификации, Интерпретации и.т.д.

Для государственного регулирования экспорта и импорта товаров на территории Таможенного союза действует Единая Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Таможенного союза (далее - ТН ВЭД ТС), утвержденная решением Совета ЕЭК от 16.06.2012 года, которая является классификатором присвоения товарам десятизначного цифрового кода. По принципу ТН ВЭД ТС товар может быть отнесен только к одному коду.

При классификации товаров таможенные органы, декларанты или таможенные представители используют основные правила интерпретации; примечания к разделам, группам, позициям; пояснения к Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности; компендиум классификационных мнений Комитета по Гармонизированной системе Всемирной таможенной организации; электронную базу предварительных решений по классификации товаров уполномоченного органа в сфере таможенного дела; разъяснения по классификации отдельных видов товаров Комиссии таможенного союза и уполномоченного органа в сфере таможенного дела.

Большинство обобщаемой категории дел касается споров, связанных с классификацией товаров по ТН ВЭД ТС, так как от этого зависит ставка ввозной/вывозной таможенной пошлины, а соответственно, и размер уплачиваемых таможенных платежей.

Таможенное законодательства вытекает из публичных правоотношении, на властном подчинении одной стороны другой, в этой связи ***решение таможенных органов по классификации товаров является обязательным для исполнения, если не обжаловано в установленном порядке.***

Вместе с тем, законодательством установлен порядок и процедура классификации товара таможенным органом, нарушение которых могут повлечь признание судом незаконным такого решения.

В соответствии со ст.78 ТК РК классификация товаров осуществляется исходя из основных критериев: 1) функция, которую товар выполняет; 2) материал, из которого сделан товар, 3) правил интерпретации ТН ВЭД.

Согласно требованиям ст.78 ТК РК, если при таможенном декларировании товаров декларант неверно заявил в таможенной декларации коды товаров по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности, то должностное лицо таможенного органа в течение одного рабочего дня письменно запрашивает у декларанта дополнительные документы, необходимые для классификации товаров. Таможенный орган не позднее пяти календарных дней выносит решение по классификации товаров по форме, определенной Правительством Республики Казахстан.

Форма утверждена Постановлением Правительства Республики Казахстан от 08.09.2010 года № 912 ***«Об утверждении форм решений по классификации товаров, о классификации товаров в несобранном виде и принятия предварительного решения относительно определения страны происхождения товара при применении преференциального и непреференциального режимов».***

В ней перечислены 4 основания изменения классификации товара: 1) грузовая таможенная декларация; 2) представленные товаросопроводительные документы; 3) заключения эксперта таможенной лаборатории или отдела (отделения) или отдела (отделения) экспертизы; 4) акт (справки) о результатах исследований аккредитованной испытательной лаборатории, осуществляющей независимую экспертизу товаров. Данный перечень является исчерпывающим. 24 декабря 2013 года

Отнесение товара к тому или иному классификационному коду ТН ВЭД требует наличия специальных технических знаний и проведения дополнительных экспертиз, связанных с определением технических характеристик товаров, способов его производства и т.д.

Следовательно, решение таможенных органов о переклассификации кода товара должно быть основано на заключении эксперта либо лабораторного испытания, а отсутствие такового должно быть признано основанием к отмене решения таможенного органа.

Также при переоценке товара согласно ст. 100 ТК РК каждый последующий метод применяется, если таможенная стоимость товаров не может быть определена путем использования предыдущего метода. Применение сразу шестого метод определения таможенной стоимости товара, игнорируя предыдущие пять, прямо противоречит закону.

Также должно быть мотивировано обоснованность применения таможенным органом резервного метода и объективные доказательств ценовой информации. При том, заявленная декларантом стоимость подлежит сопоставлению с ценовой информацией, сформированной за тот период в котором товар был ввезен.

Кроме того, р***ешение по классификации товаров выносится по форме, установленной вышеуказанным Постановлением Правительства.***

Несоответствие решения таможенного органа по классификации товара установленным формам, в том числе облачение решения не на бланке строгой отчетности и не исполнение типографским способом, также влечет недействительность такого решения со ссылкой на пункт 2 статьи 5 Закона «Об административных процедурах», согласно которому правовые акты государственных органов, противоречащие требованиям Конституции и законодательству Республики Казахстан недействительны.

Также имеются дела по оспариванию уведомлении таможенных органов о начислении сумм таможенных платежей и налогов ввиду нарушения режима условного выпуска товара.

В силу пункта 1 статьи 200 Таможенного кодекса ТС условно выпущенными считаются товары, помещенные под таможенную процедуру выпуска для внутреннего потребления, в отношении которых предоставлены льготы по уплате ввозных таможенных пошлин, налогов, сопряженные с ограничениями по пользованию и (или) распоряжению товарами.

Условно выпущенные товары могут использоваться только в целях, соответствующих условиям предоставления льгот, имеют статус иностранных товаров и находятся под таможенным контролем (пункты 2,3 статьи 200 Таможенного кодекса ТС).

После прекращения обязанности по уплате причитающихся сумм таможенных пошлин, налогов либо наступления иных обстоятельств, предусмотренных международными договорами и (или) национальным законодательством, условно выпущенные товары приобретают статус товаров таможенного союза (пункт 4 статьи 200 Таможенного кодекса ТС).

 ***Товары, условно выпущенные с предоставлением льгот по уплате таможенной пошлины, сохраняют статус иностранного товара, если они не использовались в целях, соответствующих условиям предоставления льгот.***

***Судебная практика показывает, что отчуждение, в том числе безвозмездное передача, порча, утрата, непредъявление на осмотр сотрудникам таможенного органа товара, находящегося в режиме условного выпуска, расценивается как нарушение этого режима, соответственно, уведомления таможенных органов признаются законными.***

В целом у судов какие-либо трудности споры данной категории не вызывает. Только по одному делу возникло некоторое затруднение.

Это - дело по заявлению ТОО «Прикаспийский Машиностроительный Комплекс» (ПМК) к ДТК по Мангистауской области о признании незаконным решения таможенного органа по классификации товара от 10.01.2014 года.

По данному делу заявитель, экспортируя товар – бывшие в употреблении, разрезанные поперек трубы, присвоил код ТН ВЭД на основании заключения экспертизы о том, что «указанные трубы из черного металла не являются металлоломом, признаны годными и могут быть использованы для буровых работ и транспортировки жидких средств».

Таможенный орган самостоятельно назначил судебно-товароведческую экспертизу в «Центр судебной экспертизы МЮ РК», которая своим заключением подтвердила первое заключение.

После этого Таможенный орган назначил повторную экспертизу в той же организации, которая выдала заключение о том, что «вышеуказанные трубы относятся к отходам и лому, окончательно не пригодному для использования в том качестве, для которого они предназначены, вследствие поломки, разрезов, износа или других причин».

Суд, с учетом наличия по делу трех заключении экспертных организации, одна из которых противоположна остальным двум, назначил (четвертую) судебно-товароведческую экспертизу, проведение которой было поручено Центру судебной экспертизы МЮ РК по Актюбинской области, который подтвердил заключение первой и второй экспертизы.

На оснований заключении трех экспертиз, против одной, суд принял решение об удовлетворении заявления об отмене решения о переквалификации.

Из рассмотренных в 2013 году дел данной категории отменено только одно решение суда Надзорной инстанцией – решение по гражданскому делу по заявлению АО «Э-В» к ДТК по Мангистауской области о признании незаконным уведомления от 23.09.2013 года о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам в сумме 15 356 109 тенге.

По данному делу решением СМЭС Мангистауской области от 12.11.2013 года заявление было удовлетворено, уведомление - отменено.

Постановлениями апелляционной инстанции от 24.12.2013 года и кассационной инстанции 08.10.2014 года решение суда оставлено без изменения.

Постановлением Надзорной инстанции от 27.03.2015 года все вышеуказанные судебные акты отменены и принято новое решение об отказе в удовлетворении заявления.

По данному делу ввезенный заявителем в 2011 году товар виде «чиллера» был присвоен код ТН ВЭД 8415 - «Установка для кондиционирования воздуха, оборудованные вентилятором с двигателем и приборами для изменения температуры и влажности воздуха» и таможенным органом был выпущен в свободное обращение.

Однако в 2013 году таможенный орган вышеуказанный товар переклассифицировал по коду ТН ВЭД ТС 8418 - «Холодильники, морозильники и прочее холодильное или морозильное оборудование» и начислил Обществу задолженность перед бюджетом в сумме 15 356 109 тенге.

Из материалов дела следует, что данный товар по выполняемой функции подпадает под оба кода, т.е. некоторые субпозиции товаров были сходны, поэтому нижестоящие суды, учитывая то, что первоначально таможня согласилась с заявленным кодом истцом, выпустив товар в свободное обращение, признали незаконным уведомление.

Надзорная коллегия указала, что в подобных ситуациях следует принять во внимание Решения Объединенной коллегии таможенных служб государств - членов Таможенного союза от 03.10.2013 года.

В соответствии с Решением Объединенной коллегии, Федеральной таможенной службе Российской Федерации и Комитету таможни Министерства финансов Республики Казахстан было поручено подготовить и внести в Евразийскую экономическую комиссию проекты решений по классификации отдельных видов товаров в соответствии с единой ТН ВЭД ТС на основании предложений, изложенных в пунктах 1-9 настоящего решения.

Согласно решения Объединенной коллегии «чиллер», используемый для поддержания определенного уровня температуры на производственном оборудовании или в помещениях, классифицируется в подсубпозиции 8418 ТН ВЭД ТС, в соответствии с основными правилами интерпретации I и 6 ТН ВЭД.

В соответствии с пунктом 4 статьи 51 Таможенного кодекса Таможенного союза, решения Объединенной коллегии носят основополагающий характер при решении вопроса относительно классификации товаров.

Полагаю, что ошибка нижестоящих судов по данному делу произошла по той причине, что товар был ввезен в 2011 году, переквалифицирован 2013 году, а дело было рассмотрено 2013 году, когда суды еще не владели информацией о решении Объединенной коллегией, т.е. параллельно, когда дело рассматривалось в суде было вынесено вышеуказанное решение, о чем суду не было известно, и таможенными органами в суде не было заявлено.

Из рассмотренных дел 3 дела связаны с иском Таможенного органа о взыскании со страховщиков сумм по таможенным платежам, налогам относительно товара, обеспеченного в уплате таможенных платежей и налогов согласно договору страхования.

Суды при установлении факта, когда имеет место страхового случая ввиду неисполнения импортером (декларантом) обязательств по уплате таможенных пошлин, согласно ст. 149 ТК РК признают, что у таможенников возникает о право требования выплаты страховой выплаты, предусмотренной договором страхования.

Расторжение ответчиком договора страхования без согласования с таможенным органом незаконно, так как это противоречит требованиям законодательства.

Вместе с тем в этих случаях таможенный орган должен вынести документ, называемый как «Требование», а не уведомление.

Согласно ст. 113 ТК РК к таможенным платежам и налогам относятся:

1) ввозная таможенная пошлина;

2) вывозная таможенная пошлина;

3) налог на добавленную стоимость, взимаемый при ввозе товаров на территорию Республики Казахстан;

4) акциз (акцизы), взимаемый (взимаемые) при ввозе товаров на таможенную территорию Таможенного союза;

5) таможенные сборы (за таможенное декларирование товаров, за таможенное сопровождение, плата за предварительное решение).

Согласно ст. 55 Налогового кодекса таможенная пошлина и таможенные сборы к видам налогов не относятся.

В силу п.4 ст. 535 НК РК с подаваемых в суд заявлений об оспаривании уведомлений по актам налоговых проверок:

для индивидуальных предпринимателей и крестьянских или фермерских хозяйств - 0,1 процента от оспариваемой суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет (включая пени), указанных в уведомлении;

для юридических лиц - 1 процент от оспариваемой суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет (включая пени), указанных в уведомлении.

Однако, следует учесть, что таможенные органы вправе взыскивать НДС и Акциз за импорт товара, что являются видами налогов, то требует своего разъяснение размер государственной пошлины, оплачиваемой за подачу иска в суд при оспаривании уведомлении таможенных органов о начислении таможенных платежей, налогов и пени.

**А.К.Истюбекова**

рукводитель юридического управления

Департамента государственных доходов

по Западно-Казахстанской области

**Актуальные вопросы при разрешении таможенных споров**

 Рост экономической активности в стране привел и к росту экономических споров в частности, налоговых и таможенных.

 В целях формирования единого правового пространства, сближения и гармонизации национального законодательства с 1 января 2010 года Казахстан, Россия и Беларусь вступили в единый Таможенный союз.

 Создание Таможенного союза, как Единого экономического пространства, имеет актуальное значение для развития экономики его членов, затрагивает интересы не только государственных органов, предпринимателей, но и всех граждан стран, входящих в Таможенный Союз.

 В новых условиях работы проведение таможенного контроля после выпуска товаров - пост-таможенного контроля, становится одним из немногих механизмов, способных при ускорении и упрощении таможенного контроля на этапе таможенной очистки, обеспечить достоверность декларирования товаров, путем проведения таможенных проверок после выпуска товаров, при этом, таможня может более эффективно сосредоточить свои ресурсы и работать в партнерстве с бизнес-сообществом для улучшения уровней соответствия международным нормам и содействия торговле.

 При осуществлении таможенного контроля после выпуска товаров, УВЭД в основном обжалуются уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени (далее – Уведомления).

 Если проанализировать количество обжалованных Уведомлений по результатам таможенных проверок за последние пять лет, то статистика обжалования в судебные органы за последние пять лет выглядит следующим образом:

 - в 2010 из 91 выставленных Уведомлений обжаловано- 9, из них рассмотрено в пользу Департамента- 8, в пользу УВЭД- 1;

 -в 2011из 91 выставленных Уведомлений обжаловано- 14, из них рассмотрено в пользу Департамента-13, в пользу УВЭД-1;

 -в 2012 из 106 выставленных Уведомлений обжаловано-21, все рассмотрены -в пользу Департамента;

 -в 2013 из 60 выставленных Уведомлений обжаловано 5, из них 3 рассмотрено в пользу Департамента, в пользу УВЭД-2;

 -в 2014 из 35 выставленных Уведомлений обжаловано 6, все рассмотрены в пользу Департамента;

 Исходя из этого, можно констатировать, что особые проблемы при обжаловании УВЭД результатов таможенных проверок не возникали, так из 55 обжалованных Уведомлений, 51 Уведомление рассмотрено в пользу Департамента.

 Вместе с тем, в качестве примера, хотелось бы обратить внимание на рассмотрение судебными органами жалобы ТОО «Э» на Уведомление №19 от 20.06.2013г. на сумму 23 417 997 тенге, выставленного по результатам выездной внеплановой таможенной проверки.

 Так в ходе проверки установлено:

 ТОО «Э» по ГТД №51712/04098/0006707 ввезло «Б «Б» класс судна «Р 1.2А» и «Баржу-площадку «СБП-901», общей таможенной стоимостью 20 201 709,39 рублей РФ.

 При таможенном оформлении в соответствии с Постановлением Правительства РК №269 от 19.03.2003 года НДС в сумме 12 502 386 тенге уплачен методом зачета с предоставлением обязательства по отражению в декларации по налогу на добавленную стоимость суммы НДС, подлежащего уплате методом зачета по импорту товаров, ввозимых для собственных производственных нужд, и по целевом использовании товаров, ввозимых для собственных производственных нужд, уплата на добавленную стоимость по которым производится методом зачета.

 Однако, при проверке бухгалтерских документов было выявлено, что ТОО «Э» на основании договора №1 от 26.02.2004 года «О государственных закупках речных судов: буксир толкач проекта 81355 и баржу-площадку проект 81218» по счет-фактуре №54 от 05.12.2008 года и акту приема-передачи основных средств б/н от 15.12.2008 года реализовало юридическому лицу «Республиканское государственное казённое Уральское предприятие водных путей».

 Пунктом 1 ст.5 Таможенного кодекса Республики Казахстан №401-II от 05.04.2003 года определено, что в сфере таможенного дела применяется таможенное законодательство Республики Казахстан, действующее на день регистрации таможенным органом Республики Казахстан таможенной декларации и документов.

 В соответствии п.1-1 ст.250 НК РК в редакции, действующей с 01.01.2006г. согласно Закону РК «О внесении изменений и дополнений в некоторые законодательные акты» от 22.11.2005г. № 89-III, метод зачета применяется в отношении товаров, указанных в п.1 ст.250 Налогового кодекса, ввозимых только для собственных производственных нужд.

 Для применения метода зачета участник ВЭД согласно п.2 ст.250 Налогового кодекса РК предоставляет в таможенный орган обязательство по отражению в налоговой декларации по НДС, суммы НДС, подлежащей уплате методом зачета по импорту товаров, ввозимых для собственных производственных нужд, а также о целевом использовании указанных товаров. При этом, понятие «для собственных производственных нужд» означает, что импортируемые товары плательщиком НДС ввозятся для использования в собственном производстве. В случае невыполнения условий установленных ст.250 НК РК, в том числе использования товаров не для собственных производственных нужд, а для реализации либо предоставления в аренду, у налогоплательщика возникает обязанность по уплате НДС, неуплаченного при таможенном оформлении.

 НК РК ст.22 определено, что таможенные органы в соответствии с настоящим Кодексом и таможенным законодательством Республики Казахстан осуществляют взимание налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Республики Казахстан.

 Таким образом, своими действиями ТОО «Э» нарушило требование ст.250 НК РК, которое влечет за собой уплату НДС и пени в общеустановленном порядке.

 Не согласившись с решением Департамента ТОО «Э» обжаловало действия Департамента в судебные органы.

 Судебными органами в первом случае было принято решение незаконным начисление пени, а судом второй инстанции вовсе было принято решение об отмене выставленного Уведомления.

 Хотя на практике по аналогичным фактам в 2010 году по проверке АО «У» на сумму 66 728 658 тенге и в 2013году по проверке ТОО «Д» на сумму 5 815 211 тенге при обжаловании, решение принималось в пользу Департамента. (конкретно решения от какого числа и приложить данные решения).

 Таким образом, полагаю, что подобная проблема, озвученная мною, которая возможно имеется, и в других регионах, требует урегулирования с целью единообразного применения законодательства РК.

 Следующей серьезной темой для обсуждения является проблема правильности классификации товаров для таможенных целей. Нередки случаи неверного присвоения кода товара и самими участниками ВЭД, которые при таможенном оформлении импортируемых либо экспортируемых ими товаров, указывая в грузовой таможенной декларации несоответствующий код товарной позиции, занижают реальную таможенную стоимость товара. Сложно судить является ли это ошибкой либо заблуждением декларантов при заполнении таможенных документов либо намерением с целью уменьшения сумм, подлежащих уплате в государственную казну. Для точного определения кода товара, в некоторых случаях, требуются технические паспорта с указанием технических характеристик и назначений товара, которые в пакете документов отсутсвуют. Участниками ВЭД необходимая дополнительная информация не предоставляется, либо предоставляется не полностью. Ссылаясь на отсутствие дополнительной информации участники ВЭД не заинтересованы в их предоставлении, т.к. это приведет к дополнительным начислениям ТПиН.

 В таких случаях, сотрудники Управления вынуждены использовать имеющуюся информацию, в т.ч. интернет-ресурсы. Однако, при обжаловании участниками ВЭД решений по классификации судебные органы не принимают во внимание информацию, полученную из интернет-ресурсов, т.к. они не являются официальными источниками.

 К примеру, в 2014 году Управлением в отношении ТОО «Ч» на товар «вертикальный обрабатыващий центр Mikron» были вынесены решения по классификации №51700/0008, 51700/0009, 51700/0012-51700/0020, на ТОО «Глеарт» - 51700/0010, 51700/0011, которые при таможенном оформлении были классифицированы как токарные станки по коду 8456 30 190 0, на которую импортная пошлина не предусмотрена. Фактически эти товары представляли собой обрабатыващие центры и Управлением переквалифицированы на код 8457 10 900 8, облагаемые по ставке 10% от таможенной стоимости.

 Кроме того, на сегодняшний день одним из актуальных вопросов является проблема в части реализации, уничтожения и иного использования задержанного товара, сроки хранения которых истекли и не востребованы собственниками в сроки предусмотренные п.1 и 2 ст. 146, п.2 148 Таможенного кодекса Таможенного союза, ст. 240 Кодекса РК «О таможенном деле в РК» - т.е отсутствие каких либо нормативно-правовых актов предусматривающие реализацию, уничтожение или иное использование задержанных товаров, срок хранения которых истек.

 В качестве примера можно привести принадлежащий ТОО «Сайгир Сервис» автобус «Мерседес Бенц» задержанный таможенными органами, и переданной на ответственное хранение в СВХ ТОО «ILAR LOGISTICS». Срок хранения задержанного товара ст.146 Таможенного кодекса Таможенного союза, ст.238 Кодекса РК «О таможенном деле в РК» истек.

 При этом ст. 148 Таможенного кодекса Таможенного союза, а так же ст.240 Кодекса РК «О таможенном деле в РК» предусмотрено, действие с задержанными товарами сроки которых истекли, т.е товары, задержанные таможенными органами и не востребованные лицами указанными в ст. 147 Таможенного кодекса Таможенного союза,ст.239 Кодекса РК «О таможенном деле в РК», в сроки, предусмотренные п.1,2 ст. 146 Таможенного кодекса Таможенного союза, п.1,2 ст.238 Кодекса РК «О таможенном деле в РК» подлежат реализации, уничтожению или иному использованию.

**Т.Н.Ногаев**

Заместитель директора

по правовым вопросам

Палаты предпринимателей

Мангистауской области

**О взаимоотношениях субъектов предпринимательства с государственными фискальными органами по вопросам доначисления таможенных платежей и налогов**

Палатой предпринимателей Мангистауской области рассматривалась жалоба директора ТОО «Иностранное предприятие «Ж» и ТОО «К» К. на действия налоговых органов. В результате, изучения обстоятельств его обращения, было установлено, что 30 сентября 2013 года налоговым управлением по г. Актау были выставлены уведомления №07000008079 и №07000008088 об устранении нарушений, выявленных органами налоговой службы по результатам камерального контроля.

Из содержания уведомления следует, что 9 декабря 2009 года решением специализированного экономического межрайонного суда Алматинской области №2-2362/09 государственная регистрация ТОО «О» признана недействительной, на основании чего была отменена его налоговая регистрация в качестве плательщика налога на добавленную стоимость.

В связи с тем, что ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К»в 2008 году осуществляли взаиморасчеты с ТОО «О» на сумму 12 761 314 тенге с НДС и 16 438 994 тенге с НДС соответственнокак с лицом, состоящим на налоговом учете в качестве плательщика НДС, после отмены его регистрации ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» предписывалось сделать корректировку отчета с учетом новых обстоятельств и соответственно оплатить НДС.

Оба этих уведомления были обжалованы в специализированном межрайонном экономическом суде Мангистауской области. 9 и 20декабря 2013 года состоялось рассмотрение данных дел, по результатам которого истцам в удовлетворении жалобы было отказано. На решения суда первой инстанции истцами были поданы апелляционные жалобы, однако они остались без удовлетворения. После чего 31 декабря 2013 года на ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» были выставленыуведомления№14000013856 и №1400001385 о погашении задолженности по пени в сумме 949 804 тенге и 1327606 тенге соответственно.

Кроме того, 9 декабря 2013 года были выставлены новые уведомления№07000010456 и №07000010457 на ТОО «К» и ТОО «ИП «Ж» по взаиморасчетам с ТОО «А.KZ», у которого также в судебном порядке государственная регистрация признана недействительной. Сумма оборота ТОО «К» и ТОО «ИП «Ж» составила 25 960 725 тенге и 1 834 285 тенге соответственно. Эти уведомления также обжалованы в установленном законом порядке в специализированном межрегиональном экономическом суде Мангистауской области, однако и эти исковые требования остались без удовлетворения.

В апреле 2010 года между ТОО «К» и налоговым департаментом по Мангистауской области были аналогичные разногласия, тогда налоговые органы выставили уведомление №07000015663 в связи с признанием государственной регистрации ТОО «Р КОМПАНИ» недействительной. Однако все судебные решения, начиная с первой инстанцией вплоть до Верховного суда, были в пользу истца.

Теперь судебная практика в корне изменилась, на это свое влияние оказало Нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан от 27 февраля 2013 года № 1 «О судебной практике применения налогового законодательства». Хотя в данном нормативно-правовом акте не устанавливается каких-то новых обстоятельств, однако пунктом 9 постановления делаются неверные выводы. Так, в п.п. 4, п. 4, статьи 571 НК РК налоговым органам предписывается производить снятие индивидуального предпринимателя или юридическое лицо с налогового учета по НДС с момента их постановки, на основании вступившего в законную силу решения суда. В п.1, статьи 256 НК РК говорится, что у получателя товаров, работ и услуг, возникает право на зачет суммы НДС, если поставщик является плательщиком НДС. Обе комментируемые статьи Налогового кодекса, отдельно, не обязывают налоговые органы исключать из зачета суммы НДС, если имеется решение о снятий с налогового учета. Вместе с тем, Постановлением Верховного суда РК даются, на наш взгляд, толкования выходящие за рамки комментируемых норм и делаются не правильные выводы. В своем выступлении на селекторном совещании 25 августа 2014 года, Председатель надзорной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда РК Абдыкадыров Е.Н. говорил, что при наличии коллизии норм законодательного акта и Постановления Верховного Суда РК, то судами должны применяться нормы законодательного акта, к сожалению этому правилу суды не всегда следуют.

В 2008 и 2009 годах совершая хозяйственную операцию ТОО ИП «Ж» и ТОО «К» из официального сайта Министерства финансов РК получили сведения о том, что ТОО «ОНТЕКС ПЛЮС» и ТОО «А КZ» состоят на учете в качестве плательщиков НДС. Поэтому они на основании статьи 256 Налогового Кодекса РК произвели зачет сумм НДС. Товарищества с ограниченной ответственностью ИП «Ж» и «К» не знали и не могли знать, что спустя несколько лет государственная и налоговая регистрация их контрагентов будет признана недействительной.

Для таких случаев, когда возникает необходимость исключать суммы НДС ранее отнесенные в зачет, в Налоговом кодексе РК предусмотрена специальная статья 257, в которой перечисляются такие случай:

- по операциям налогоплательщиков, признанными лжепредприятиямина оснований вступившего в законную силу приговора или постановления суда, за исключением сумм НДС, отнесенных в зачет, по сделкам, признанным судом действительными.

- по сделкам, признанным судом совершенным субъектом частного предпринимательства без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность.

Однако данные обстоятельства не относятся к случаю с ТОО ИП «Ж» и ТОО «К». В связи с чем, считаем несправедливым предъявление претензии к ТОО ИП «Ж» и ТОО «К» так как их деятельность на момент совершения сделки были полностью правомерными и даже впоследствии они не были признаны в установленном законом порядке недействительными. Даже в случае совершения операции с лжепредприятиями законодатель не признает автоматически все совершенные с ними сделки недействительными, а только те из них, которые были совершены с преступными намерениями и это обстоятельство было установлено судом.

Документы, составленные налоговыми органами, называются уведомлениями об устранении нарушений выявленных налоговой службой по результатам камерального контроля. Раз речь идет о нарушениях, то, следовательно, в действиях ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» должны присутствовать все существенные признаки правонарушения-противоправность, общественная опасность или вредность, виновность и наказуемость.

Данные товарищества осуществляли легальную хозяйственную деятельность со своими партнерами, производили с ними взаиморасчеты в установленном законодательством порядке с отражением сумм НДС, т. к. на момент их отношений они состояли на налоговом учете в качестве плательщиков по НДС, поэтому Товарищества имели законное право производить вычеты при налогообложении дохода, а также на зачеты сумм НДС. ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» не знали и не могли знать, что когда-то государственная регистрация их поставщиков будет признана судом недействительной. При таких обстоятельствах говорить о том, что их действия были противоправными не обосновано.

Налоговые органы, в мотивировочной части, всех уведомлении указывают на то, что якобы имеются вступившие в законную силу приговоры судов, признавшими регистрацию поставщиков недействительными, а сделки фиктивными. Тогда как, таких приговоров вообще не существует. Тогда возникает уместный вопрос, с какой целью налоговые органы указывают об этом в уведомлениях. Мы полагаем, что этим они пытались создать негативный оттенок хозяйственным операциям Товариществ приравнивая их к «лжепредприятиям», и судя по принимаемым судами решениям это им удалось.

Когда в отношении тех или иных налогоплательщиков имеется вступивший в законную силу приговор уголовного суда или постановление административного суда о признании недействительной государственной регистрации, то даже в таких случаях не все совершенные с их участием сделки признаются фиктивными, а только те которые были осуществлены с момента начала их преступной деятельности и признанные судом таковыми. Конечно, если бы партнеры ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» были признаны приговором или постановлением суда лжепредприятиями и на этом основании их государственная регистрация и сделки, была бы признаны недействительными, то в этом случае действия налоговых органов были бы вполне оправданы, а со стороны налогоплательщиков возражений не было бы.

Однако в случае с партнерами ТОО «ИП «Ж» и ТОО «К» таких обстоятельств установлено не было, совершенные ими сделки не признавались недействительными. Никаких приговоров о признании их виновными в совершении преступлении не было, хотя налоговые органы в своих уведомлениях безосновательно ссылаются на них. На эти обстоятельства в своей жалобе истцы и указывают, однако их доводы судебными органами не воспринимаются.

Органы прокуратуры Мангистауской области также считают что, налоговые органы действовали правомерно, в рамках закона не вникая в суть проблемы. В своем ответе они указывают, что ТОО ИП «Ж» в 2008 году произвело взаиморасчеты с ТОО «О», котороена момент совершения взаиморасчетов не являлось плательщиком НДС. Данное утверждение не соответствует действительности. В таких условиях ситуация складывается не в пользу ТОО ИП «Ж» и ТОО «К».

Таким образом, в сложившейся у нас судебной практикепо налоговым делам не только нет единообразия, а имеются прямо противоположные решения. Данные обстоятельства сложились, по нашему мнению, в результате неверного толкования Верховным судом РК отдельных положении налогового законодательства сделанных в п.9 нормативного постановления №1 от 27 февраля 2013 года. В связи с вышеизложенным, предлагаем пересмотреть его положения и исключить те положения, которые дают возможность налоговым органам производить доначисление НДС, а судам поддерживать такие сомнительные действия налоговиков.

25 августа 2014 года на селекторном совещании Председатель надзорной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда РК Абдыкадыров Е.Н. говорил, что не может быть ответственности за невиновное поведение, однако жизнь показывает, что такое в фискальной деятельности государственных органов происходит не редко. Наиболее часто это встречается во взаимоотношениях субъектов предпринимательства с таможенными органами.

Как известно, внешнеэкономическая деятельность сложна и многообразна, без специальных познаний становится практически невозможным: заполнение грузовой таможенной декларации; определение таможенной стоимости товаров; осуществление классификации; произведение расчетов таможенных платежей и налогов. В связи с этим в положения таможенного законодательства был введен целый институт– таможенный представитель. Это особый субъект правоотношений, осуществляющий таможенные операции. Для включения лица в реестр таможенных представителей, необходимо иметь в штате специалистов обладающих специальным свидетельством, подтверждающим их квалификацию, выдаваемую таможенными органами после сдачи соответствующих экзаменов. Кроме этого, для данного лица, предусмотрена предоставление обеспечения по таможенным платежам и налогам на сумму эквивалентную не менее 1 миллиона Евро. Принимая во внимание высокую степень возможного ущерба интересам государства, были предусмотрены повышенные материальные гарантии. На наш взгляд, именно из этих средств предполагалось возмещать все возможные недоимки по таможенным платежам и налогам.

В статье 128 ТК РК записано, что плательщиками таможенных платежей и налогов являются декларанты. Под декларантами, согласно п.п. 2, п.1, статьи 4, понимаются лица декларирующие товары либо лицо от имени, которого декларируются товары. На наш взгляд, им может быть как таможенный представитель, так и сам импортер. На практике декларирование товаров осуществляется таможенным представителем. В п. 7 статьи 30 Таможенного кодекса РК говорится о солидарной ответственности таможенного представителя и импортера при совершении таможенных операции. Статьями 286 и 287 Таможенного кодекса РК на декларанта т.е. на лицо декларирующее товары, возлагается ответственность за ненадлежащее исполнение обязанностей, в том числе за правильную классификацию и определение ставок таможенных пошлин, расчет таможенных платежей и налогов. Контроль за правильностью классификации товаров, определению таможенной стоимости, определению ставок таможенных пошлин и т.д., согласно таможенного законодательства возлагается на таможенные органы. В ходе основного таможенного оформления ими предоставляется «выпуск товара», однако по результатам пост-таможенного контроля таможенные органы выявляют в этих декларациях ошибки и начисляют таможенные пошлины и налоги на импортера. Отсюда у него возникает закономерный вопрос, почему он должен нести ответственность за действия которые он не совершал. Ведь декларировал товар таможенный представитель состоящий в реестре таможенных органов имеющий в штате квалифицированных специалистов обладающих свидетельством выданной таможенными органами, а выпуск декларации производился должностными лицами таможенных органов, которые признали верными все сведения заявленные в декларации. Насколько правомерно предъявление претензии по таможенным платежам, налогам и пени к лицу, которое самостоятельно не производила действии по декларированию, а доверила его исполнение специализированной организации. Конечно, если импортером были бы предоставлены таможенному представителю документы содержащие недостоверные или ложные сведения, либо были скрыты иные обстоятельства имеющие значения для таможенных целей, тогда никаких вопросов с его стороны не возникало бы.

**Р.С.Умирбулатов**

адвокат Мангистауской

областной коллегии адвокатов

**Участие адвоката в досудебном урегулировании споров по обжалованию**

**действий налоговых и таможенных органов**

Благодарю Вас за предоставленную возможность выступить перед вами.

Темой моего выступления на сегодняшнем семинаре является - участие адвоката в досудебном урегулировании споров по обжалованию действий налоговых и таможенных органов.

В своем выступлении я затрону актуальность темы, а также акцентирую внимание на праве налогоплательщиков и декларантов на обжалование актов и действий налоговых и таможенных органов, особо остановлюсь на роли адвоката в разрешениях данной категорий споров в досудебном производстве.

Рост экономической активности в Казахстане, особенно в Западном регионе Казахстана, где большое количество полезных ископаемых, в связи с чем происходит инвестирование огромных финансовых средств в экономику страны иностранными инвесторами, приводит к увеличению экономических споров, в том числе налоговых и таможенных.

Казахстанское налоговое законодательство подвергается постоянному совершенствованию, изменению, дополнению, что неминуемо влечет наличие в системе налогового права противоречий и коллизий и, как следствие, происходит неоднозначное толкование правовых норм, включая самими государственными органами.

С другой стороны, с учетом мирового экономического кризиса, отмечается постоянное стремление налогоплательщика к оптимизации налогообложения, часто приводящая к налоговым спорам.

В подобных условиях налоговые споры становятся распространенным явлением, что требует установления четких, последовательных процедур их разрешения.

Причины возникновения налоговых и таможенных споров различны, это и различное толкование норм налогового и таможенного законодательства налогоплательщиками, декларантами и органами государственных доходов, неправильное применение норм налогового и таможенного законодательства, не соблюдение государственными проверяющими органами процедуры проверки, арифметические и иные ошибки, допускаемые ими при оформлении результатов проверок и т.д.

В статье 13 Кодекса Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» предусмотрено право налогоплательщика на обжалование в установленном порядке уведомления о результатах налоговой проверки и решение вышестоящего налогового органа, вынесенное по результатам рассмотрения жалобы на уведомление, а также действия должностных лиц налоговых органов.

Порядок обжалования установлен 21 разделом Налогового Кодекса, где 93 главой регламентируется порядок обжалования уведомления в вышестоящем налоговом органе ст.666-675, а глава 94 определяет порядок пересмотра решения вышестоящего органа в уполномоченном государственном органе ст. 676-685 и глава 95 - порядок обжалования действий должностных лиц органов налоговой службы.

В судебном порядке рассмотрение указанных споров предусмотрено главой 27 ГПК РК.

 По данным категориям дел Верховным судом Республики Казахстан24 декабря 2010 г. принято специальное нормативное постановление «О некоторых вопросах применения судами норм главы 27 Гражданско-процессуального кодекса Республики Казахстан» за № 20.

Указанным постановлением разъяснено, какие именно решения действия или бездействие государственных органов, органов местного самоуправления, общественных объединений, организаций, должностных лиц, государственных служащих, подлежат судебному оспариванию, а также порядок обжалования.

На практике налогоплательщики декларанты зачастую пытаются налоговые и таможенные споры разрешать в первую очередь в досудебном порядке, тем самым не загружая судебную систему и в настоящее время действующее законодательство по налоговым и таможенным спорам предусматривает возможность досудебного урегулирования споров.

 Остановлюсь на вопросах порядка подачи жалобы налогоплательщиком в налоговый орган в досудебном порядке.

Как известно, жалоба подается в течение тридцати рабочих дней со дня вручения налогоплательщику уведомления.

При этом копия жалобы должна быть представлена в налоговый орган, проводивший проверку для того, чтобы налоговый орган не взыскал начисленные суммы налогов, платежей и пени до вынесения решения, так как подача жалобы приостанавливает исполнение обжалуемого уведомления до вынесения мотивированного решения в письменной форме.

До принятия решения налогоплательщик может отозвать жалобу на основании своего письменного заявления. При этом отзыв жалобы налогоплательщика не лишает его права на подачу повторной жалобы при условии соблюдения сроков, установленных законодательством.

Жалоба подается в письменной форме.

Рассмотрение жалобы может быть приостановлено в случаях:

1) проведения тематической и повторной тематической проверок - до их завершения.

2) направления запроса в государственные органы и юридическим лицам со 100-процентным участием государства, а также в компетентные органы иностранных государств - до момента получения ответа.

О приостановлении срока рассмотрения жалобы вышестоящий орган налоговой службы в письменной форме извещает налогоплательщика с указанием причин приостановления.

Налоговый орган отказывает налогоплательщику в рассмотрении его жалобы в следующих случаях:

1) нарушения срока подачи жалобы, установленного законодательством, т.е. пропуск 30 рабочих дней п.1 ст. 667 НК РК;

2) несоответствия формы и содержания жалобы налогоплательщика требованиям, установленным законодательством ст.668 НК РК;

3) подачи жалобы за налогоплательщика лицом, не являющимся его представителем;

4) подачи налогоплательщиком искового заявления в суд по вопросам, изложенным в жалобе.

При этом вышестоящий налоговый орган вправе назначить тематическую проверку по вопросам, изложенным в жалобе.

По итогам рассмотрения жалобы выносится одно из двух решений:

1) оставить обжалуемое уведомление без изменения, а жалобу без удовлетворения;

2) отменить обжалуемое уведомление о результатах налоговой проверки полностью или в части.

В случае несогласия с решением вышестоящего органа налогоплательщик имеет право подать жалобу на решение вышестоящего налогового органа в уполномоченный орган на пересмотр в НК Министерства финансов РК.

По окончании рассмотрения жалобы уполномоченный орган НК Министерство финансов РК вправе вынести одно из решений:

1) оставить жалобу без удовлетворения;

2) отменить обжалуемое решение налогового органа;

3) изменить решение или вынести новое решение.

 Относительно таможенных споров:Свой порядок и процедура досудебного урегулирования таможенного спора предусмотрены и в Таможенном законодательстве Казахстана.

 Так, главой 19 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» регулируется порядок обжалования уведомлений о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пеням.

В соответствии со ст. 173 Кодекса декларант, в отношении которого выставлено уведомление о погашении задолженности, либо его представитель, лицо осуществляющее деятельность в сфере таможенного дела, в отношении которого выставлено уведомление о погашении задолженности либо его представитель имеет право обжаловать уведомление о погашении задолженности.

Согласно, Кодекса рассмотрение жалобы на уведомление о погашении задолженности, выставленное по результатам таможенных проверок, производится вышестоящим таможенным органом.

Обжалование уведомления в вышестоящую инстанцию не лишает декларанта права обращаться в суд с заявлением.

В досудебном порядке жалоба подается в течение 20 календарных дней со дня вручения уведомления, рассматривается вышестоящим органом в течение 30 календарных дней и в случае обоснованности доводов жалобы, вышестоящий орган может полностью или в части отменить обжалуемое уведомление.

Досудебный порядок урегулирования споров по результатам налоговых и таможенных проверок - это урегулированная нормами законодательства последовательность действий налогоплательщика налогового агента и налогового органа, а также декларанта и таможенного органа, направленная на разрешение налоговых, таможенных споров до обращения в суд.

Анализируя практику в положениях налогового и таможенного кодексов при применении досудебного порядка урегулирования споров по указанным категориям отчетливо выделяются как свои плюсы, так и минусы.

Среди преимуществдосудебного порядка рассмотрения споров необходимо отметить быстрое урегулирование спора, а срок рассмотрения дела судебными инстанциями зачастую значительно превышает срок рассмотрения жалобы вышестоящими налоговыми или таможенными органами.

Также среди плюсов отмечаем простоту порядка оформления и подачи жалобы, то есть он менее трудоемок по сравнению с судопроизводством.

Государственная пошлина за подачу жалобы в вышестоящий налоговый орган не уплачивается, что является большим преимуществом, поскольку в основном размер налоговых начислений весьма значительный.

Важным преимуществом является то, что при принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим органом приостанавливаются действия по исполнению обжалуемых решений по результатам налоговых и таможенных проверок.

Досудебное урегулирование споров позволяет восстановить нарушенные права лиц, не доводя дело до суда, с минимальными затратами для заявителя и в кратчайшие сроки. Быстрое реагирование на нарушения, выявленные при рассмотрении возражений и жалоб, устранение выявленных ошибок способствуют повышению качества администрирования и ведет к сокращению количества жалоб, подаваемых на решения органов по результатам налоговых и таможенных проверок.

 Остановимся на минусах досудебного урегулирования. На наш взгляд, тот факт, что рассмотрение жалобы происходит вышестоящим органом закрыто, без участия автора жалобы и как следствие без учета его доводов и возражений, в том числе относительно толкования законодательства. И по этой причине, на мой взгляд, подавляющее количество жалоб вышестоящим органом необоснованно оставляется без удовлетворения.

 Зачастую вышестоящий орган, отказывая в удовлетворении жалобы, не вникая в содержание обращения налогоплательщика, безосновательно, одно в одно повторяет доводы, отраженные в акте проверки.

 Получив отрицательное решение вышестоящего органа, мы, от имени налогоплательщиков, обращаемся в судебные органы, где судом очень часто выносятся решения, обратные решениям вышестоящего органа.

 К примеру, в одном из дел налоговый орган проведя проверку, необоснованно начислил налогоплательщику НДС за нерезидента, мотивируя начисление тем, что налогоплательщик арендовал у иностранных компаний морские суда, которые оказывали услуги на территории РК, соответственно местом реализации услуг является РК, так как суда,в силу положений Гражданского Кодекса, приравнены к недвижимому имуществу.

 Не согласившись с выставленным уведомлением, налогоплательщик в порядке и в сроки, установленные законодательством, обратился в вышестоящий орган, который жалобу налогоплательщика оставил без удовлетворения, поддержав при этом полностью выводы налогового органа, проводившего проверку.

 В последующем мы, от имени налогоплательщика были вынуждены обжаловать указанное уведомление в судебном порядке.

Суд, отменив уведомление налогового органа о начислении налогов и пени, указал, что выводы налогового органа о том, что суда приравнены к недвижимому имуществу противоречат нормам Конвенции об избежание двойного налогообложения и предотвращения уклонения от уплаты налогов на доход и капитал. Верховный суд отметил, что в Конвенции прямо указано, что суда относятся к движимому имуществу и в этой связи отнесение судов к недвижимому имуществу и начисление налога не обоснованы.

Полагаю, что изначально при должном отношении к жалобе налогоплательщика вышестоящим органом, при правильном применении норм указанной мной Конвенции, налогоплательщику не пришлось, бы идти в суд и дело было бы завершено в его пользу еще на стадии досудебного урегулирования. Тем самым, иностранный инвестор имел бы возможность реализовать свое право на досудебное урегулирование налогового спора еще на первичном этапе, который четко предусмотрен законодателем.

Подобные, к сожалению, многочисленные факты, дискредитируют, сводят на нет сам механизм и порядок досудебного урегулирования, тем самым вызывая заслуженное недоверие налогоплательщиков к указанной процедуре.

Выскажу свое личное мнение, подобные факты имеют место быть из-за порочной практики поддержания решений нижестоящих коллег, негласно мотивируя свои действия интересами государственного бюджета.

Как следствие, налогоплательщики сталкиваясь с отказами вышестоящего органа, при последующих налоговых проверках уже не прибегают к досудебному урегулированию, предпочитая прямое обращение в судебные инстанции и это несмотря на огромные размеры государственных пошлин и иных судебных расходов.

В этой связи, полагаю необходимым в скорейшее время рассмотреть на законодательном уровне вопрос о закреплении ответственности вышестоящего органа в тех случаях, когда налогоплательщик обратится в суд с иском и решение суда будет иное чем вышестоящего органа. На мой взгляд, необходимо практиковать в подобных случаях обязательное вынесение частного определения в адрес указанных государственных органов, с целью привлечения виновных лиц к ответственности

Досудебное урегулирование налогового и таможенного спора по законодательству Казахстана не обязательно.

Между тем, для сравнения российский законодатель предусмотрел обязательное предварительное обжалование уведомления в вышестоящий орган, а затем в случае несогласия с его решением, возможно судебное рассмотрение спора.

Достигнув должного уровня досудебного урегулирования этой категории споров, мы могли бы заимствовать опыт наших соседей и тем самым избежать увеличения судебных споров, уменьшить общие затраты на саму судебную процедуру, что является в настоящее время приоритетным в вопросе сокращения бюджетных расходов.

Хотелось бы от лица адвокатского корпуса Мангистауской области поблагодарить за предоставленную возможность высказать свою позицию относительно темы сегодняшнего семинара.

**Д.С.Турсунбаев**

старший прокурор управления

по представительству интересов государства

в судах Акмолинской области

**Обжалование действий (решений) таможенных органов**

В соответствии со ст.19 Таможенного кодекса Республики Казахстан задачами таможенных органов являются обеспечение соблюдения таможенного и иного законодательства, контроль за его исполнением, соблюдения мер тарифного и нетарифного регулирования в отношении товаров и транспортных средств, перемещаемых через таможенную границу Республики Казахстан, борьба с правонарушениями в сфере таможенного дела и т.д.

Согласно ст.493 Таможенного кодекса любое лицо, а также его представители вправе обжаловать в таможенные органы, в том числе в вышестоящий орган либо уполномоченный орган по вопросам таможенного дела и (или) в суд, решение, действия (бездействия) таможенного органа и (или) должностного лица таможенного органа, если таким решением и (или) действиями (бездействием) нарушены права и интересы этого лица, созданы препятствия к их реализации либо незаконно возложена какая-либо обязанность.

В соответствии со ст.173, пунктом 27 статьи 220, подпунктом 3 части 1 ст.224 Кодекса Республики Казахстан «О таможенном деле в Республике Казахстан» решения и действия (бездействие) таможенных органов могут быть обжалованы в вышестоящий таможенный орган или в суд в порядке и сроки, установленные настоящим Кодексом, законодательством Республики Казахстан.

Судебный порядок рассмотрения заявлений об оспаривании результатов таможенных проверок и действий (бездействия) должностных лиц таможенных органов регулируется главой 27 ГПК.

Проведение проверок, их регистрация в органах прокуратуры, принятие решений о классификации товара в порядке таможенного контроля и т.п., составляют исключительную компетенцию органов таможенной службы. В связи с чем, суд не вправе их обязывать к конкретному выводу по указанным вопросам, на которые могут повлиять иные обстоятельства, не являющиеся предметом рассмотрения. Полномочия суда, в данном случае, ограничиваются контролем за законностью принятых решений, действий (бездействия) уполномоченных органов и не подменяют их установленные законом права и обязанности.

Анализ рассмотренных специализированным межрайонным экономическим судом Акмолинской области в 2013 и 2014 годах гражданских дел показывает, что действия таможенных органов обжалуются значительно реже в отличие от налоговых споров, и в большинстве случаев требования заявителей признаются необоснованными.

Дела указанной категории условно можно разделить на следующие группы, по предмету заявленного спора:

1. об оспаривании решений таможенного органа по классификации товара;
2. об оспаривании уведомлений о погашении задолженности и пени.

Наиболее проблемным вопросом, возникающим при разрешении данных споров, является правильная классификация товара.

В соответствии с п.1 ст.78 Кодекса РК «О таможенном деле в Республике Казахстан», товары при их таможенном декларировании подлежат классификации по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности.

Согласно п.4 ст.78 Кодекса, под классификацией товаров понимается поэтапное отнесение рассматриваемых товаров к конкретным товарным позициям, субпозициям и подсубпозициям по Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности.

Классификация товаров осуществляется исходя из основных критериев: 1) функция, которую товар выполняет; 2) материал, из которого сделан товар.

При этом соблюдается принцип однозначного отнесения товаров с учетом степени их обработки к товарным подсубпозициям на основе применения основных правил интерпретации Товарной номенклатуры внешнеэкономической деятельности и примечаний к разделам, группам (в том числе примечаний к товарным позициям, субпозициям), а также дополнительных примечаний, которые разъясняют специфические классификационные вопросы.

В соответствии с п.5 ст.78 Кодекса, при классификации товаров таможенные органы, декларанты или таможенные представители используют основные правила интерпретации; примечания к разделам, группам, позициям; пояснения к Товарной номенклатуре внешнеэкономической деятельности; компендиум классификационных мнений Комитета по Гармонизированной системе Всемирной таможенной организации; электронную базу предварительных решений по классификации товаров уполномоченного органа в сфере таможенного дела; разъяснения по классификации отдельных видов товаров Комиссии таможенного союза и уполномоченного органа в сфере таможенного дела.

Следует отметить, что имеют место случаи несоответствия выводов суда обстоятельствам дела, неправильного применения и толкования норм процессуального и материального права, что приводит к пересмотру судебных актов.

Постановлением надзорной судебной коллегии по гражданским и административным делам Верховного Суда Республики Казахстан от 8 апреля 2015 года отменены решение специализированного межрайонного экономического суда Акмолинской области (далее – СМЭС) от 14 марта 2014 года, постановления апелляционной и кассационной судебных коллегий Акмолинского областного суда от 16 июня и 16 октября 2014 года по гражданскому делу по заявлению индивидуального предпринимателя Осипова В.Н. к государственному учреждению «Департамент таможенного контроля по Акмолинской области Комитета таможенного контроля Министерства финансов Республики Казахстан» (далее – Департамент) о признании незаконным и отмене уведомления.

Решением СМЭС от 14 марта 2014 года заявление ИП О. было удовлетворено. Постановлено: признать незаконным уведомления Департамента о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пени №1 и №2 от 8 января 2014 года. Обязать устранить допущенное нарушение.

Постановлениями апелляционной и кассационной инстанций решение СМЭС оставлено без изменения.

Как установлено из материалов дела, О. по 20 декларациям с КНР завезены 58 автомашин (самосвалы, автобетономешалки, тягачи марки SHACMAN, HOWO) стоимостью 20 000 долларов США за каждую технику.

Указанные товары прошли процедуру таможенного оформления и выпущены на территорию Республики Казахстан.

В рамках контроля заявленной таможенной стоимости товара, в соответствии с указанием Комитета Таможенного Контроля Министерства финансов РК от 18 октября 2013 года относительно проверки факта занижения таможенной стоимости грузовых автотранспортных средств, Департаментом проведен мониторинг заявленной стоимости товара, в результате которого выявлено значительное отклонение цены сделки от ценовой информации, содержащейся в базах оформленных деклараций на товары, по сделкам с идентичными или однородными товарами, ввезенными на таможенную территорию Таможенного союза при сопоставимых условиях.

Департаментом была проведена камеральная таможенная проверка УВЭД Осипова, по результатам которой были составлены акты, на основании которых выставлены обжалуемые уведомления о погашении задолженности по таможенным платежам, налогам и пене.

Департамент исходил из того, что участником ВЭД на этапе таможенного декларирования не предоставлены в полном объеме документы, подтверждающие заявленную таможенную стоимость товара, и обосновав невозможность применения методов по стоимости сделки с ввозимыми товарами, по стоимости сделки с идентичными товарами, определил в соответствии со ст.7 «Соглашения об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу таможенного союза» по стоимости сделки с однородными товарами.

Удовлетворяя требования заявителя, и признавая уведомления незаконными, суды исходили из того, что декларантом при таможенном оформлении товара был представлен полный пакет документов для определения стоимости товара по цене сделки, поэтому оснований для определения стоимости по иному методу у Департамента не имелось, доказательств недостоверности представленных декларантом документов таможенным органом суду не представлено.

Однако в соответствии с пунктом 2 ст.1 Таможенного кодекса Таможенного союза таможенное регулирование в Таможенном союзе осуществляется в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза, а в части не урегулированной таким законодательством – в соответствии с законодательством государств – членов Таможенного союза.

Соглашением об определении таможенной стоимости товаров, перемещаемых через таможенную границу Таможенного союза от 25 января 2008 года, ратифицированного Законом Республики Казахстан от 23 февраля 2009 года установлены 6 методов для определения таможенной стоимости товаров:

- по стоимости сделки с ввозимыми товарами (метод 1);

- по стоимости сделки с идентичными товарами (метод 2);

- по стоимости сделки с однородными товарами (метод 3);

- вычитания (метод 4);

- сложения (метод 5);

- резервный метод (метод 6).

Основным методом определения таможенной стоимости товаров является метод по стоимости сделки с ввозимыми товарами. В случае невозможности использования основного метода последовательно применяется каждый из перечисленных методов. При этом таможенная стоимость товаров и сведения, относящиеся к её определению, должны основываться на достоверной, количественно определенной и документально подтвержденной информации.

Заявителем на этапе таможенного декларирования не были предоставлены в полном объеме документы, подтверждающие заявленную таможенную стоимость товара.

Принимая во внимание недостоверность пакета документов, предоставленных заявителем для применения первого метода, таможенный орган обоснованно принял решение о переходе на последующие методы определения таможенной стоимости.

Ошибки, допускаемые при разрешении данной категории дел, вызваны сложностью таможенного законодательства, наличием противоречий между законодательными и подзаконными нормативно-правовыми актами различного уровня, в частности таможенного союза.

В связи с чем, только тщательная подготовка к судебному разбирательству по гражданскому делу, внимательный анализ представленных сторонами доказательств и таможенного законодательства как Республики Казахстан, так и таможенного союза позволит привести к правильной правовой оценке и обоснованному и законному решению.

**РЕКОМЕНДАЦИИ**

 участников республиканского семинара на тему:

 «Обжалование действий налоговых, таможенных органов.

 Досудебное урегулирование споров с государственными органами».

Обсудив вопросы и предложения, рассмотренные в ходе семинаров, и, отмечая важность и значимость затрагиваемой темы, участники предлагают следующие рекомендации:

1. Обратить внимание местных судов Республики Казахстан и территориальных подразделений Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан на необходимость правильного и единообразного применения налогового и таможенного законодательства Республики Казахстан и Таможенного Союза.
2. Рекомендовать Комитету государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан инициировать изменения, дополнения:
	1. в статьи Налогового Кодекса, касающиеся исключения положения о возможности признания действительными сделок, совершенных контрагентом лжепредприятия;
	2. введения в статью 613 Налогового Кодекса основания, предусматривающего отмену самим налоговым органом своего решения об ограничении в распоряжении имуществом, что приведет к сокращению количества споров и, соответственно, к снижению количества дел названной категории (по результатам обсуждения дел, по которым истцы предъявляли требования об освобождении от обременений приобретенного на торгах имущества).
3. Обратить внимание Комитета государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан об отсутствии в Налоговом Кодексе Республики Казахстан норм, регулирующих порядок переноса (распределения) убытков при реорганизации юридического лица путем слияния (присоединения) и рекомендовать инициировать изменения в Налоговый Кодекс Республики Казахстан в части обязательности уведомления юридическим лицом налогового органа о принятом решении о реорганизации юридического лица и о проведении налоговым органом проверки налоговых обязательств реорганизуемых лиц.
4. Рекомендовать Комитету государственных доходов Министерства финансов Республики Казахстан и Министерству юстиции Республики Казахстан инициировать дополнения в Налоговый Кодекс Республики Казахстан и в Закон Республики Казахстан «О государственной регистрации юридических лиц и учетной регистрации филиалов и представительств» об обязательности истребования органами юстиции документов, подтверждающих извещение налогового органа о реорганизации юридического лица и справку об отсутствии (наличии) налоговой задолженности.
5. Рекомендовать Верховному Суду Республики Казахстан в связи с введением в действие нового таможенного законодательства и применением его на практике провести обобщение судебной практики по применению норм таможенного законодательства по трем ключевым направлениям:

- таможенная проверка;

- классификация товаров;

- таможенная стоимость.

1. Рекомендовать Верховному Суду Республики Казахстан провести обобщение судебной практики по применению налогового законодательства, особо обратив внимание на практику разрешения споров о возврате НДС, о начислении корпоративного подоходного налога и налога на добавленную стоимость в отношении налогоплательщиков, государственная регистрация контрагентов которых признана недействительной в связи с допущенными при их создании нарушениями законодательства, носящими неустранимый характер.
2. Верховному Суду Республики Казахстан внести изменения и дополнения в нормативное постановление Верховного Суда Республики Казахстан № 1 от 27 февраля 2013 года «О судебной практики применения налогового законодательства».

В последнем абзаце пункта 5 нормативного постановления указано, что факт регистрации (перерегистрации) юридического лица на лицо, которое не имеет отношения к его созданию, является основанием для отмены данной регистрации (перерегистрации) по иску прокурора в порядке статьи 55 ГПК.

При вынесении решения суд должен руководствоваться нормами материального права. В статье 49 ГК нет такого понятия, как «отмена» регистрации. В соответствии с подпунктом 2) пункта 2 указанной нормы по решению суда юридическое лицо может быть ликвидировано, в связи с признанием недействительной регистрации юридического лица. Поэтому предлагается привести этот абзац в соответствие со статьей 49 ГК.

Для формирования единой судебной практики по вопросу обоснованности вычета затрат по сделкам с юридическим лицом, регистрация которого признана решением суда недействительной, предлагается дополнить последний абзац пункта 9 постановления предложением следующего содержания: «Следовательно, судам при рассмотрении споров об обоснованности произведенного налоговыми органами доначислений сумм корпоративного подоходного налога (далее КПН) по взаимозачетам с юридическими лицами, государственная регистрация которых решением суда признана недействительной, необходимо проверять доводы заявителя о том, что сделки с такими контрагентами реально совершались. При этом учитывать, что в соответствии с пунктом 3 статьи 100 Налогового кодекса вычеты производятся при наличии документов, подтверждающих понесенные расходы.

Согласно п. 2 ст. 56 Налогового кодекса налоговый учет основывается на данных бухгалтерского учета. Порядок ведения бухгалтерской документации устанавливается законодательством Республики Казахстан о бухгалтерском учете и финансовой отчетности.

 Статьей 6 Закона «О бухгалтерском учете» предусмотрено, что операции и события в системе бухгалтерского учета должны подкрепляться оригиналами первичных документов. Первичные бухгалтерские документы должны содержать обязательные реквизиты, к числу которых относится указание наименования должностей, фамилии, инициалы и подписи лиц, ответственных за совершение операции и правильность ее оформления».

1. По вопросам налогового администрирования - предлагается законодательное закрепление обязательного досудебного разрешения налоговых споров апелляционными комиссиями, независимыми от органов налоговых служб.

1. В соответствии с пунктом 1 статьи 667 НК РК - 30 рабочих дней со дня, следующего за днем вручения уведомления о результатах налоговой проверки, либо в соответствии с пунктом 1 статьи 677 НК РК- 30 рабочих дней с даты, следующей за датой получения налогоплательщиком/налоговым агентом решения республиканского налогового органа по результатам рассмотрения жалобы на такое уведомление. [↑](#footnote-ref-1)
2. Извещения о проведении налоговой проверки, предписания, заключения по результатам камерального контроля, акта налоговой проверки, решения об ограничении в распоряжении имуществом, и акта описи ограниченного в распоряжении имущества. [↑](#footnote-ref-2)
3. Уведомление о подтверждении места нахождения (отсутствия) налогоплательщика направляется [↑](#footnote-ref-3)